

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR
CAMPUS PROFESSOR FRANCISCO GONÇALVES QUILES
DEPARTAMENTO ACADÊMICO DO CURSO DE DIREITO**

IZABELA IARA MANTOVANI

**A JURISDIÇÃO COMO PARADIGMA DE TRANSIÇÃO DO ESTADO LIBERAL
FISCAL PARA O ESTADO SOCIAL**

Trabalho de Conclusão de Curso

**CACOAL – RO
2016**

IZABELA IARA MANTOVANI

**A JURISDIÇÃO COMO PARADIGMA DE TRANSIÇÃO DO ESTADO LIBERAL
FISCAL PARA O ESTADO SOCIAL**

Trabalho de conclusão de curso apresentado à Universidade Federal de Rondônia – UNIR – *Campus* de Cacoal, como requisito para a obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob a orientação do professor Me. Victor de Almeida Conselvan.

CACOAL – RO

2016

Mantovani, Izabela lara.
M293p O processo como paradigma de transição do Estado liberal fiscal para o Estado social/ Izabela lara Mantovani – Cacoal/RO: UNIR, 2015.
65 f.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação).
Universidade Federal de Rondônia – Campus de Cacoal.
Orientador: Prof. Me. Victor de Almeida Conselvan.

1. Direito tributário 2. Estado liberal fiscal. 3. Estado social. 4. Legalidade tributária. 5. Jurisdição. I. Conselvan, Victor de Almeida. II. Universidade Federal de Rondônia – UNIR. III. Título.

CDU – 34:336

Catálogo na publicação: Leonel Gandi dos Santos –
CRB11/753

**A JURISDIÇÃO COMO PARADIGMA DE TRANSIÇÃO DO ESTADO LIBERAL
FISCAL PARA O ESTADO SOCIAL**

IZABELA IARA MANTOVANI

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Rondônia – *campus* Cacoal, para obtenção do grau de Bacharel em Direito, mediante a Banca Examinadora formada por:

Prof. Me. Silvério dos Santos Oliveira – UNIR – Presidente

Prof. – UNIR – Membro

Prof. – UNIR – Membro

Cacoal, de de 2016

Dedico esta monografia ao meu Avô
Sebastião Batista Alves (*in memoriam*)
que foi para mim exemplo de caráter, de
fibre e me transmitiu valores que
carregarei para sempre.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por ter me dado saúde, capacidade, força, perseverança e paciência.

Ao meu professor orientador Victor de Almeida Conselvan, pelas orientações, por me apresentar ao Direito Tributário da melhor forma possível, e por acreditar neste trabalho nos momentos em que eu mesma duvidei.

A minha mãe, Vera, pelo apoio incondicional, por enxugar as lágrimas de desespero, por compreender e aceitar todos os momentos que tive que me ausentar em prol da minha formação acadêmica e da confecção desta monografia.

Ao meu pai, Valdir, que nunca poupou esforços para que eu pudesse ter as melhores oportunidades e usufruí-las.

A minha irmã Samantha, que abriu meus olhos para as escolhas mais importantes que já fiz e que sempre me conforta.

A minha irmã Gislaine, por ter coragem de dizer o que eu precisava ouvir em tantos momentos e pelas orientações com a monografia, com o curso, com a carreira e com a vida.

Ao meu namorado Miguel, por me desafiar sempre e me instigar a ir além.

Aos meus sobrinhos queridos Guilherme, Gabriela e Pedro, pelo carinho enorme e pelos momentos de distração que renovaram minhas forças.

As minhas tias Lúcia, Elena e Cristina, que sempre torceram pelo meu sucesso.

A minha cachorrinha de estimação, Arya, que acha que sou a melhor pessoa do mundo, mesmo sem tempo para lhe dar a atenção que ela merece.

A todos professores desta instituição que lecionaram mais do que conteúdo, que me fizeram desenvolver senso crítico e senso de justiça.

Enfim, agradeço a todos que me ajudaram durante esses tortuosos anos de faculdade, me deram apoio, amor, carinho, me emprestaram livros, me deram carona, me aguentaram nos tempos de estresse e compreenderam minhas ausências, a todos meu muito obrigada!

RESUMO

Esta monografia tem por objetivo demonstrar o papel da jurisdição e do processo judicial tributário como paradigmas de transição entre o atual Estado Liberal fiscal e o ideal de Estado Social. A pesquisa foi realizada com base no método dogmático analítico, que tem como finalidade analisar os conceitos operacionais da pesquisa sob uma perspectiva dedutivo-epistemológica e o procedimento utilizado foi o monográfico. O conteúdo dessa monografia extraiu-se de pesquisas bibliográficas de cunho qualitativo, com base em leis, doutrinas e artigos científicos. Foram analisadas as formas de Estado Liberal Fiscal e Social e sua influência sobre o carácter da jurisdição. A problemática leva em consideração o princípio da legalidade tributária como causador de injustiças em algumas situações, tendo em vista a ofensa ao princípio da igualdade tributária e ao subprincípio da capacidade contributiva. Concluiu-se pela possibilidade de mitigação da legalidade tributária, por meio do processo judicial e da jurisdição, amparada pela corrente doutrinária moderna que defende que não há ofensa a tripartição dos poderes quando o judiciário atua para efetivar as garantias constitucionais, sendo instrumento válido para a realização da justiça fiscal e consequentemente, paradigma de transição para um Estado Social em que se preza pelo bem-estar coletivo e pela distribuição justa do produto econômico e dos encargos tributários.

Palavras-Chave: Estado Liberal Fiscal. Estado Social. Legalidade Tributária. Capacidade Contributiva. Jurisdição. Justiça Fiscal.

ABSTRACT

This monographic paper aims to demonstrate the role of jurisdiction and tributary lawsuit as a transition paradigm between the current Liberal Fiscal State and the ideal of the Welfare State. The survey was conducted based on dogmatic analytical method, which aims to analyze the operational concepts of the research under a deductive-epistemological perspective and the procedure used was the monograph. The content of this monograph extracted from literature searches of qualitative nature, based on laws, doctrines and scientific articles. Were analyzed The Liberal Fiscal and Social State forms and its influence on the nature of the jurisdiction. The issue takes into account the principle of tributary legality as a injustice maker in some situations, in view of the breach of the principle of tributary equality and subprinciple of contributive capacity. It was concluded by the possibility of mitigating the tributary legality through the judicial process and jurisdiction, supported by modern doctrinal current that argues that there is no offense to the tripartism of powers when the judiciary acts to effect the constitutional guarantees being valid tool for achievement of tributary justice and, consequently, a transition paradigm for the Social State that values the collective welfare and the fair distribution of economic product and taxation.

Keywords: Fiscal Liberal State. Social State. Tributay Legality. Contributive capacity. Jurisdiction. Fiscal Justice.

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1. ESTADO LIBERAL FISCAL	13
1.1 A ESTRUTURA DO ESTADO LIBERAL FISCAL.....	13
1.2 CONTEXTO HISTÓRICO	16
1.3 ESTADO SOCIAL	19
1.3.1 Estrutura do Estado Social	19
1.4 JURISDIÇÃO	21
1.4.1. A Jurisdição Como Função do Estado.....	23
1.4.2. Jurisdição no Estado Liberal Fiscal.....	24
1.4.3 Jurisdição no Estado Social	26
2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E SUAS IMPLICAÇÕES	30
2.1 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA	30
2.2 CONCEITO E CONTEXTO HISTÓRICO	31
2.3 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA	37
2.4 O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE	41
2.5 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	43
2.5.1 Capacidade Contributiva como parâmetro de igualdade	45
2.5.2 A teoria da igualdade tributária e a justiça fiscal	49
3 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA VERSUS A JUSTIÇA FISCAL	52
3.1 A TRIPARTIÇÃO DOS PODERES	52

3.2 O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO	54
3.3 A TRANSIÇÃO PARA O ESTADO SOCIAL	57
CONCLUSÃO	59
REFERÊNCIAS.....	63
OBRAS CONSULTADAS	65

INTRODUÇÃO

Esta monografia tem por objetivo demonstrar, a partir da análise doutrinária, o papel da jurisdição e do processo judicial tributário como meios de transição entre o atual Estado Liberal fiscal e o ideal de Estado Social.

Sabe-se que o princípio da Legalidade Tributária estabelece uma rigidez na interpretação da norma tributária que está atrelada a forma do Estado Liberal Fiscal, que por vezes, se distancia da Justiça Fiscal presente no Estado Social.

Por outro lado, ao aplicar a jurisdição o Estado, representado na figura do Juiz, teria liberdade de formular sua convicção para aplicar a lei ao caso concreto, adaptando-a para atender aos ideais de justiça pretendidos, conforme o artigo 5º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.

Portanto, buscar-se-á concluir se é ou não possível mitigar a legalidade tributária por meio da aplicação da jurisdição para alcançar a Justiça Fiscal.

Inicialmente, Sob a ótica positivista, encontrada no modelo de Estado Liberal Fiscal especula-se que a jurisdição não poderia mitigar a legalidade tributária, pois a atuação Estatal Jurisdicional não deve intervir nas relações privadas, preconizando-se a liberdade individual, atuando apenas para aplicar estritamente a lei e considerando a extrema rigidez da segurança jurídica. Tal possibilidade viria a ferir ainda o princípio da separação dos poderes conferindo atribuições inerentes ao poder legislativo ao poder judiciário.

De outro lado, considerando a função precípua da jurisdição e suas características, o processo judicial seria um meio para mitigar a legalidade tributária, pois ao aplicar a lei ao caso concreto não prevalece o texto frio da lei e são preenchidas possíveis lacunas, sobrepondo as injustiças que por vezes ocorrem em matéria tributária, possibilitando a justiça fiscal, o que ocorre quando se adota um modelo de jurisdição social, dotando o juiz de autonomia em seus julgamentos.

Atenta-se para o fato de que, no contexto atual torna-se imperativo que se questione a supremacia da lei tributária frente aos ideais de um aclamado Estado Democrático de Direito.

Sabe-se que ainda são sustentadas teorias positivistas de que a jurisdição tem a função de atuar a vontade concreta da lei.

Contundo de acordo com a doutrina moderna a lei, de forma geral, já perdeu o seu posto de supremacia, e hoje é subordinada à Constituição e os princípios nela apresentados.

O estudo da jurisdição como paradigma de transição do Estado Liberal Fiscal para o Estado Social se faz de extrema importância acadêmica, jurídica e até mesmo social.

Ao que se percebe a corrente doutrinária que defende o papel da jurisdição nessa transição leva em consideração de que a sociedade evolui em um ritmo muito mais veloz de que o direito e a criação e modificação de leis seja capaz de acompanhar.

Evidente que a sociedade cobra sempre uma resposta imediata e satisfatória aos litígios apresentados, o que a lei, somente, nem sempre é capaz de atender, fazendo-se necessário a figura do juiz.

Em matéria tributária são recorrentes as injustiças percebidas, por exemplo, quando o fisco opta por levar em consideração apenas a capacidade econômica e não a capacidade contributiva de cada contribuinte ou cobra tributos manifestamente inconstitucionais.

Entende-se que tais injustiças não possam perdurar com escopo na legalidade tributária, pelo o que se faz relevante discutir a flexibilização do referido princípio para atender os ideais constitucionalmente previstos e a almejada justiça fiscal proposta.

Para tanto, serão abordadas as formas estruturais dos modelos de Estado Liberal Fiscal e do Estado Social, bem como o contexto histórico em que se

encontram. Também abordar-se-á a Jurisdição, os conceitos apontados na doutrina processual civil clássica e moderna, suas características e evolução de acordo com o modelo de Estado vigente e as influências jusfilosóficas.

No capítulo seguinte irão ser analisados os princípios tributários que se relacionam à problemática apresentada, a saber: princípio da Legalidade Tributária, princípio da Igualdade Tributária, princípio da Capacidade Contributiva e o princípio da Progressividade.

Por fim, o último capítulo dessa monografia, tomando por base os institutos anteriores, expõe, de forma sintetizada, as teorias presentes na doutrina acerca da justiça fiscal e da igualdade tributária, e questiona as acepções da legalidade tributária, em que parte da doutrina defende sua função limitadora e necessária a perpetração da tripartição dos poderes e, por outro lado, questiona-se a possibilidade de sua mitigação levando em consideração a visão moderna da separação dos poderes e o papel da jurisdição perante as injustiças provocadas pela estrita legalidade tributária e perante a crise de legitimidade da lei.

O método adotado para a pesquisa foi o dogmático analítico, que tem como finalidade analisar os conceitos operacionais da pesquisa sob uma perspectiva dedutivo-epistemológica.

1. ESTADO LIBERAL FISCAL

1.1 A ESTRUTURA DO ESTADO LIBERAL FISCAL

Para analisar o modelo estatal que se chama Estado Liberal Fiscal, faz-se necessário analisar separadamente os termos “liberal” e “fiscal” no contexto em que são empregados.

O Liberalismo foi uma corrente filosófica que influenciou o modelo de Estado, que surgiu para se opor ao absolutismo, sendo que possui características próprias e mecanismos estruturais que visam efetivar os preceitos de liberdade individual e do liberalismo econômico.

O doutrinador José Afonso da Silva (2001) coloca como principais características do Estado Liberal: a) a Submissão ao império da lei, sendo a lei considerada como ato emanado formalmente do Poder Legislativo, composto de representantes do povo; b) a divisão de poderes como técnica que assegure a produção das leis ao legislativo e independência e imparcialidade ao judiciário; c) enunciado e garantia dos direitos individuais.

Paulo Bonavides (2013) refere-se a filosofia política do liberalismo preconizada por Locke, Montesquieu e Kant em que se dizia que decompondo-se a soberania na pluralidade dos poderes, salvaria a liberdade.

Observa-se que é consolidada, portanto, no Estado Liberal a tripartição dos poderes em Legislativo, Executivo e Judiciário.

Carlos Ari Sundfeld (2014) apresenta um conceito de separação dos poderes e também o que considera sua justificativa, apresentando as figuras do Legislador, do administrador e do julgador, sendo que cada atividade deve ser exercida de forma independente, evitando arbitrariedades:

De um lado, percebemos que a vinculação do Estado à lei, para ser efetiva, exige que, dentro dele, uma mesma autoridade não seja incumbida de fazer a lei e de, ao mesmo tempo, aplicá-la. Caso contrário, ao fazer a aplicação, poderia alterar a lei anteriormente feita. Ainda: necessária a presença de outra autoridade, também diversa das demais, para julgar as eventuais irregularidades da lei e de sua aplicação. Em outras palavras, as funções de fazer as leis (legislar), aplicá-las (administrar) e resolver os conflitos (julgar) devem pertencer a autoridades distintas e independentes. A isso denominamos separação dos Poderes. (SUNDFELD 2014, P.38).

Passa-se a analisar então a expressão “Fiscal”. Tal expressão refere-se ao modo de atuação do Estado no que diz respeito a formação de receita, nesse modelo de Estado tem-se a criação da Fazenda Pública em substituição à Fazenda Real que estava presente no absolutismo.

O Estado Fiscal forma sua receita, portanto, retirando uma parcela do patrimônio dos cidadãos para custear a atividade estatal, na figura dos tributos.

O doutrinador Luiz Eduardo Schoueri (2012) explica a função arrecadatória dos tributos:

[...] Quando se cogita função arrecadadora da tributação, tem-se em mente que o Estado precisa de meios para o exercício de suas atividades. No Estado Patrimonial, tais meios poderiam advir do próprio Estado, que se valia de seu patrimônio ou de seus serviços. Ou seja: o próprio Estado produzia a riqueza de que necessitava. A paulatina diminuição da atuação direta do Estado sobre a economia, inicialmente por conta do liberalismo e mais recentemente na modelagem do Estado do Século XXI, aponta para a necessidade de que o Estado se aproprie de riquezas que não foram por ele geradas. Daí a tributação, em sua função arrecadadora. Paralelamente, pode-se apontar no tributo uma relação imediata com aquelas funções, quando se tem em conta sua função indutora de comportamentos. (SCHOUERI 2012, p.78).

Inicialmente pode parecer contraditório que o Estado que visa preconizar as liberdades individuais submeta os indivíduos ao pagamento de tributos, contudo, uma vez que se adota o contratualismo como fundamento do Estado Liberal, os impostos são filosoficamente justificados como o preço da liberdade, os cidadãos concordariam em abdicar de parte de seu patrimônio em prol do Estado regulador que protege suas liberdades individuais.

Luiz Eduardo Schoueri (2012) explica que no liberalismo, fruto da revolução liberal inglesa que se concluiu em 1689, com um acordo entre a monarquia e a aristocracia, por um lado, e a burguesia pelo outro, foram criadas normas parlamentares e a condução do Estado passou a ser fundada em uma declaração dos direitos do parlamento. Ademais, na década anterior, surgira o habeas corpus, criando algumas garantias que transformam o “súdito” em “cidadão”.

No seio da sociedade liberal encontrava-se o mercado, no qual os homens estabeleciam suas relações contratuais. Também na ideologia política expressa-se esta realidade individualista da sociedade burguesa porquanto o Estado também se considera fruto de um contrato, que pode ser desfeito. Isso porque o Estado deve

garantir determinadas liberdades, notadamente a propriedade e a margem de liberdade política e de segurança pessoal a ela inerentes.

Assim, no liberalismo estão implícitos os fundamentos de algumas liberdades políticas que devem ser garantidas, sobretudo a liberdade de iniciativa econômica.

O Liberalismo econômico preconizado por Adam Smith tinha como fundamento as leis naturais do mercado, que seria controlado por uma “mão invisível” e que, portanto, o Estado não deveria intervir fortemente na economia.

O Estado deveria, seja em seus gastos, seja em sua arrecadação, evitar qualquer medida que tivesse a finalidade ou a provável consequência de desviar o mecanismo de distribuição do mercado de sua trilha “natural”, o que implicava afastarem-se tributos aduaneiros protecionistas, subvenções e auxílios sociais.

Em tal cenário, a relação da tributação com a liberdade ganha um novo sentido. Se no Estado de Polícia o tributo era o preço a ser pago para que o Estado, provedor de toda riqueza, assegurasse a liberdade dos súditos, desta feita o tributo era o preço a ser pago para que o cidadão ficasse livre das amarras do Estado.

A relação entre propriedade e liberdade é extremamente evidente para o liberalismo. Se a finalidade da organização do Estado é a conservação da propriedade, pressupõe-se que o povo a tenha, motivo pelo qual o Estado não pode tirar do homem uma parte dela sem o seu consentimento.

Para John Locke (1645), o homem no estado natural estaria plenamente livre, mas sentiria a necessidade de colocar limites à sua própria liberdade, a fim de garantir a propriedade. Enquanto houvesse liberdade plena, lutas intensas inviabilizariam a garantia da propriedade e, por conseguinte, uma liberdade durável.

Na teoria de Locke a tributação aparece como uma espécie de negócio entre o indivíduo e o Estado, resultante do contrato social. Embora a propriedade apareça como anterior, o Estado, como um corpo, pode defender os direitos de propriedade do indivíduo, atuando em seu favor contra qualquer um que contrarie aqueles direitos. Ao contribuir com a manutenção daquele corpo, o indivíduo contribui com sua própria proteção.

O modelo Fiscal, além de arrecadar receita necessária para própria manutenção do Estado, que seria bem menor que as despesas que antes eram geradas para a manutenção dos monarcas e da nobreza, preocupa-se, em tese, também com a distribuição da renda, investindo valores que refletem em

infraestrutura para a população. Luiz Eduardo Schoueri (2012, p.122) defende as funções distributivas e alocativas da tributação:

Ao tributar, o Estado acaba por produzir efeitos na economia. Tais efeitos se apontam como: distributivos: quando se tem em conta que é possível, com a tributação, redistribuir a renda, tirando mais de uns e aplicando mais em favor de outros. No Estado Social, a redistribuição visa à redução de desigualdades sociais. alocativos: quando se tem em conta que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia, pois acaba por ter reflexos na forma como a totalidade dos recursos é dividida para utilização no setor público e no setor privado. Reflexo da função alocativa, tem-se a indução de comportamentos. Afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico, estabilizadores: quando se tem em conta que a política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, equilíbrio na balança de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico. (SCHOUERI, 2012).

Destaca-se, contudo, que tais funções são remetidas ao Estado Social, em que o Estado assume uma posição mais intervencionista.

1.2 CONTEXTO HISTÓRICO

Têm-se como precedente do Estado Liberal Fiscal o Estado Absolutista que se caracterizava pela concentração de poderes nas mãos dos reis, detentores do poder absoluto e ilimitado, poder que se proclamava ser advindo de Deus, ou seja, divino, conforme defendeu as doutrinas de importantes teóricos, como Jean Bodin cuja obra defende o conceito de soberano perpétuo e absoluto.

Carlos Ari Sundfeld (2009) ao analisar a evolução histórica do poder político, explica que o período absolutista se caracteriza pela formação de um poder soberano dentro de certo território, sujeitando todos os demais. A idéia de soberania, formulada originalmente por Jean Bodin (*Les Six Livres de la Republique*, 1576), identificará as normas ligadas ao exercício do poder político.

Essa concepção de soberania explicará a unificação do poder dentro de certo território, com a submissão de todas as pessoas à mesma ordem jurídica e o não reconhecimento de outras ordens, que sejam vigentes em territórios diferentes, como aplicáveis.

A mesma concepção servirá para a justificação do absolutismo. O poder soberano não encontra limitação, quer interna, quer externa. Será, por isso, insuscetível de qualquer controle. Parecia, ao espírito da época, que quem detinha o

poder - de impor normas, de julgar, de administrar - não poderia ser pessoalmente sujeito a ele: ninguém pode estar obrigado a obedecer a si próprio.

São indicadas, pelo autor, como normas que disciplinavam o exercício do poder político O Estado, sendo o criador da ordem jurídica (isto é, sendo incumbido de fazer as normas), não se submetia a ela, dirigida apenas aos súditos. O Poder Público pairava sobre a ordem jurídica.

O Estado era soberano, e, portanto, o Estado, era indemandável pelo indivíduo, não podendo este questionar, ante um tribunal, a validade ou não dos atos daquele. Parecia ilógico que o Estado julgasse a si mesmo ou que, sendo soberano, fosse submetido a algum controle externo.

O Estado era irresponsável juridicamente: “the king can do no wrong. ” Portanto era impossível exigir ressarcimento por algum dano causado por autoridade pública.

O Estado exercia, em relação aos indivíduos, um poder de polícia.

Inexistiam direitos individuais contra o Estado (o indivíduo não podia exigir do Estado o respeito às normas regulando o exercício do poder político), mas apenas direitos dos indivíduos nas suas recíprocas relações (o indivíduo podia exigir do outro indivíduo a observância das normas reguladoras de suas relações recíprocas).

Dentro do Estado, todos os poderes estavam centralizados nas mãos do soberano, a quem cabia editar as leis, julgar os conflitos e administrar os negócios públicos. Os funcionários só exerciam poder por delegação do soberano, que jamais o alienava.

Como se vê, o direito público (vale dizer, as regras que regiam o exercício do poder político) poderia ser resumido, na época, a uma norma básica: o poder deve ser acatado e é ilimitado.

Sobre o exercício do poder de polícia pelo Estado Agustín Gordillo (2009, p.35):

No Estado de Polícia, em consequência, ao reconhecer-se ao soberano um poder ilimitado quanto aos fins que poderia perseguir e quanto aos meios que poderia empregar, mal poderia desenvolver-se uma consideração científica desse poder. Não cremos que se possa afirmar, pura e simplesmente, que não existia um Direito Público, como por exemplo disse Mayer, pois inclusive este princípio do poder ilimitado e as normas que dele emanaram constituem um certo ordenamento positivo; porém, ao menos pode-se sustentar que não existia, em absoluto, um ramo do conhecimento jurídico em torno do mesmo. (GORDILLO, 2009).

Outra característica marcante do absolutismo é a presença da religião representada pelo culto teocêntrico e o poder absoluto do rei, considerado representante de Deus na terra, portanto a vontade do rei era a vontade de Deus.

O Absolutismo restringiu as liberdades individuais, através da força e do arbítrio real, contudo, com a evolução do pensamento humanista, sustentado pelo Iluminismo, pela Enciclopédia, pelo antropocentrismo e pelo espírito revolucionário da época, após diversas revoluções, o Absolutismo finalmente entrou em declínio.

O modelo de Estado Liberal foi idealizado então, após o período absolutista e tinha como objetivo retirar poderes do Estado que era, até então, investido na figura do Rei, visando evitar abusos e garantir a liberdade dos indivíduos, de acordo com Bonavides (2013, p.41):

[...] O Estado manifesta-se, pois, como criação deliberada e consciente da vontade dos indivíduos que o compõem, consoante as doutrinas do contratualismo social. Sua existência seria, por consequência, teoricamente revogável, se deixasse de ser o aparelho de que se serve o homem para alcançar, na Sociedade, a realização de seus fins. (BONAVIDES, 2013).

De acordo com Bonavides (2013), o Estado Liberal foi o primeiro Estado jurídico consolidou-se após a Revolução Francesa de 1789, no fim do século XVIII, constituindo o primeiro regime jurídico-político da sociedade.

Sabe-se que a Revolução Francesa foi uma revolta social da burguesia, que se elevou do patamar de classe dominada para classe dominante, destruindo os alicerces que sustentavam o absolutismo e tinha como lema: “Liberdade, Igualdade e Fraternidade”.

Contudo, consoante à crítica apresentada no clássico “A revolução dos Bichos” de George Orwell (1945), assim que Assumiu o poder, a burguesia deixou de lado os princípios filosóficos da revolução, nesse sentido, Paulo Bonavides (2013, p.42):

[...] no momento em que se apodera do controle político da sociedade, a burguesia já não se interessa em manter na prática a universalidade daqueles princípios, como apanágio de todos os homens. Só de maneira formal os sustenta, uma vez que no plano de aplicação política eles se conservam, de fato, princípios constitutivos de uma ideologia de classe. Foi essa a contradição mais profunda na dialética do Estado Moderno. (BONAVIDES, 2013).

José Afonso da Silva (2011) ao analisar Kelsen critica a concepção da expressão “Estado de Direito” como meramente formal:

Como, na sua concepção, só é Direito o direito positivo, como norma pura, desvinculada de qualquer conteúdo, chega-se, sem dificuldade, a uma ideia formalista do Estado de Direito ou Estado Formal de Direito, que serve também a interesses ditatoriais, como vimos. Pois, se o Direito acaba se confundindo com mero enunciado formal da lei, destituído de qualquer conteúdo, sem compromisso com a realidade política, social, econômica, ideológica enfim (o que, no fundo, esconde uma ideologia reacionária), Todo Estado acaba sendo Estado de Direito, ainda que seja ditatorial. Essa doutrina converte o Estado de Direito em mero Estado Legal. Em verdade, destrói qualquer ideia de Estado de Direito. (SILVA 2011).

Portanto, nessa fase, o Estado Burguês pode ser considerado um Estado de Direito meramente formal. Segundo Bonavides (2013) a burguesia sustentava os direitos de liberdade de forma demagógica, sabendo que não havia condições materiais que permitissem as massas participarem de forma democrática da formação da vontade Estatal. Permitia ainda que a burguesia falasse ilusoriamente em nome de toda a sociedade, quando, na realidade, os direitos que proclamava, em sua maioria tinha apenas vigência parcial e em proveito da classe que efetivamente os podia fruir.

São apresentadas, dessa forma, as falhas do Liberalismo tradicional, levando a elaboração, por diversos teóricos, sob diferentes enfoques (econômico, político, social, jurídico) de críticas ao modelo de Estado Liberal.

1.3 ESTADO SOCIAL

1.3.1 Estrutura do Estado Social

O Estado Social é considerado percussor do atual Estado democrático de Direito e se assemelha a esse em vários aspectos, Norberto Bobbio (2006, p. 32) aponta algumas semelhanças e distinções entre eles:

O Estado liberal é o pressuposto não só histórico, mas também jurídico do Estado democrático. Estado liberal e Estado democrático são interdependentes em dois modos: na direção que vai do liberalismo à democracia, no sentido de que são necessárias certas liberdades para o exercício correto do poder democrático, e na direção oposta que vai da democracia ao liberalismo, no sentido de que é necessário o poder democrático para garantir a existência e a persistência das liberdades

fundamentais. Em outras palavras: é pouco provável que um estado não liberal possa assegurar um correto funcionamento da democracia e de outra parte é pouco provável que um estado não democrático seja capaz de garantir as liberdades fundamentais. A prova histórica desta interdependência está no fato de que Estado liberal e Estado democrático, quando caem, caem juntos. (BOBBIO, 2006).

Para Paulo Bonavides (2013, p.184): “O Estado social representa efetivamente uma transformação superestrutural por que passou o Estado liberal seus matizes são riquíssimos e diversos. ”

O doutrinador Marcelo Novelino (2014, p.72) aponta situações que podem ser configuradas como alguns dos matizes do Estado Social:

Com a crise econômica e a crescente demanda por direitos sociais após o fim da Primeira Guerra Mundial (1918), houve também a crise do liberalismo, dando origem a uma transformação na superestrutura do Estado liberal. O Estado abandona sua postura abstencionista para assumir um papel decisivo nas fases de produção e distribuição de bens e passando a intervir nas relações econômicas. (NOVELINO, 2014).

De acordo com José Afonso da Silva (2000) o individualismo e neutralismo do Estado Liberal provocaram imensas injustiças e os movimentos sociais modernos permitiram que se tivesse consciência da necessidade de justiça social buscando-se um Estado de direito material.

Para Bonavides (2013) a igualdade no liberalismo é apenas formal e encobria na realidade, sob seu manto de abstração uma série de desigualdades de fato: econômicas, sociais, políticas e sociais.

A partir da crítica ao liberalismo, baseando-se no constitucionalismo, idealiza-se um Estado de Direito que visa o bem-estar social, combatendo as desigualdades sociais e assegurando o mínimo existencial constitucionalmente previsto a todos os indivíduos.

Nessa toada, Carlos Ari Sundfeld (2009, p.55) afirma que:

O Estado torna-se um Estado Social, positivamente atuante para ensejar o desenvolvimento (não o mero crescimento, mas a elevação do nível cultural e a mudança social) e a realização da justiça social (é dizer, a extinção das injustiças na divisão do produto econômico). (Sundfeld, 2009).

Marcelo Novelino (2014) cita como características do Estado social: a) intervenção no âmbito social, econômico e laboral, com o abandono da postura abstencionista; b) papel decisivo na produção e distribuição de bens; c) garantia de

um mínimo bem-estar, por exemplo, com a criação de um salário social para os mais carentes; e) estabelecimento de um grande convênio global implícito de estabilidade econômica (pacto Keynesiano).

Sobre o assunto, Paulo Bonavides (2013, p.186):

[...] Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quarto estado faz ao poder político, confere, no Estado constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, nesse instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado social. (BONAVIDES, 2013).

Luiz Eduardo Schoueri (2012, p.58) analisa a evolução do Estado Liberal Fiscal para Estado Social sob a ótica da liberdade:

[...] A liberdade ganha nova feição, pois passa a ser coletiva. Já não mais se pode considerar o cidadão livre, se o ambiente em que se insere é marcado por desigualdades sociais. Não goza de liberdade aquele que, em ambiente desigual, isola-se em sua propriedade, qual prisioneiro dentro de seu próprio ambiente. A liberdade somente pode ser fruída quando todos têm acesso a ela. A sociedade, não o indivíduo, é que está no centro da liberdade. É assim que a arrecadação tributária se legitima enquanto instrumento para o Estado atingir sua finalidade. A expressão “preço da liberdade”, agora, surge como preço que a sociedade paga para que o Estado, reduzindo desigualdades, promova a liberdade das camadas mais desfavorecidas. Ao lado das finalidades básicas do Estado, cobertas pelas receitas de impostos tradicionais, sobressaem as arrecadações vinculadas a finalidades específicas. No Brasil, esse fenômeno se faz presente com o agigantamento das contribuições, que, na dicção do art. 149 da Constituição Federal, servem de instrumento para a atuação positiva da União em áreas de interesse constitucional. (SCHOUERI, 2012).

Portanto, o Estado social presume que o Estado passe a agir de forma intervencionista para perpetuar os direitos individuais e coletivos, o bem-estar social e a igualdade material.

1.4 JURISDIÇÃO

Para Giuseppe Chiovenda (1930), pode-se definir jurisdição como “função do

Estado que tem por escopo a atuação da vontade concreta da lei por meio da substituição, pela atividade de órgãos públicos, da atividade de particulares ou de outros órgãos públicos, já no afirmar a existência da vontade da lei, já no torná-la, praticamente, efetiva”.

A teoria de Chiovenda sobre a jurisdição parte da premissa de que a lei, norma abstrata e genérica, regula todas as situações que eventualmente ocorram em concreto, devendo o Estado, no exercício da jurisdição, limitar-se à atuação da vontade concreta do direito objetivo. Em outras palavras, limita-se o Estado, ao exercer a função jurisdicional, a declarar direitos preexistentes e a atuar na prática os comandos da lei. Tal atividade caracterizar-se-ia, essencialmente, pelo seu caráter substitutivo, já enunciado.

Outra concepção bastante conhecida sobre o tema é a de Francesco Carnelutti (1964), que defendia ser a jurisdição uma função de busca da “justa composição da lide”.

Athos Gusmão Carneiro (2010, p.03) assim se refere a jurisdição:

Ao direito subjetivo de “ação”, pelo qual alguém pede ao Estado que lhe faça *justiça*, corresponde a atividade estatal da “jurisdição”, pela qual o Estado cumpre o dever de, mediante um devido *processo legal*, administrar justiça aos que a solicitaram. A jurisdição é, com a administração e a legislação, forma de exercício da *soberania* estatal. (CARNEIRO, 2010).

Ada Pellegrini Grinover, Antonio Carlos de Araújo Cintra e Candido Rangel Dinamarco (2010) conceituam jurisdição como “a capacidade, que o Estado tem de decidir imperativamente e impor decisões. ”.

O doutrinador Ovídio A. Baptista da Silva (2002, p.62) estabelece dois pressupostos para determinar o ato jurisdicional:

[...] cremos que as notas essenciais, capazes de determinar a jurisdicionalidade de um ato ou de uma atividade realizada pelo juiz, devem atender a dois pressupostos básicos: a) o ato jurisdicional é praticado pela autoridade estatal, no caso pelo juiz, que o realiza por dever de função; o juiz, ao aplicar a lei ao caso concreto, pratica essa atividade como finalidade específica de seu agir, ao passo que o administrador deve desenvolver a atividade específica de sua função *tendo a lei por limite de sua ação*, cujo objetivo não é simplesmente a aplicação da lei ao caso concreto, mas a realização do bem comum, *segundo o direito objetivo*; b) o outro componente essencial do ato jurisdicional é a condição de *terceiro imparcial* em que se encontra o juiz em relação ao interesse sobre o qual recai sua atividade. Ao realizar o ato jurisdicional, o juiz mantém-se numa posição de independência e estraneidade relativamente ao interesse que tutela por meio de sua atividade. (Silva, 2002).

1.4.1. A Jurisdição Como Função do Estado

Para Ovidio A. Baptista da Silva (2002) A verdadeira e autêntica jurisdição apenas surgiu a partir do momento em que o Estado assumiu uma posição de maior independência, desvinculando-se dos valores estritamente religiosos e passando a exercer um poder mais acentuado de controle social.

Também os autores Ada Pellegrini Grinover, Antonio Carlos de Araújo Cintra e Candido Rangel Dinamarco (2010) dizem que à medida que o Estado foi se afirmando e conseguiu impor-se aos particulares mediante a invasão de sua antes indiscriminada esfera de liberdade, nasceu, também, gradativamente, a sua tendência a absorver o poder de ditar as soluções para os conflitos.

Ou seja, com a evolução do poder estatal, os indivíduos, deixaram de atuar por si próprios e passaram a recorrer ao Estado que recebeu o poder-dever de resolver conflitos, aplicando a lei preestabelecida.

Dessa forma, leciona Marcus Vinícius Rios Gonçalves (2010, p.02) acerca da jurisdição como função estatal:

Foi a partir do momento em que os Estados se estabeleceram e ganharam força que a solução dos conflitos de interesses deixou de ser dada pela autotutela. Até então, eram as próprias partes envolvidas que solucionavam os conflitos, com o emprego da força ou de outros meios. Quando havia uma desavença, ou as partes conseguiam chegar a um acordo, ou uma delas submetia à força os interesses da outra. Nas sociedades modernas, o Estado assumiu para si, em caráter de exclusividade, o poder-dever de solucionar os conflitos. Desde então, compete-lhe elaboração das regras gerais de conduta e a sua aplicação aos casos concretos. Ele é suficientemente forte para impor a qualquer membro da coletividade o cumprimento da norma jurídica concreta. A solução dos conflitos é dada pelo Estado mesmo quando ele próprio é um dos envolvidos, por isso há divisão de funções das atividades estatais. Compete ao Estado-juiz a solução dos conflitos de interesses, que, desde então, passou a ser imparcial. O Estado substituiu-se às partes, incumbindo a ele dar a almejada solução para o litígio. (GONÇALVES, 2010).

Também o ilustre doutrinador Alexandre Freitas Câmara (2013, p.75) expõe acerca da jurisdição como função do Estado:

É clássica a afirmação de que o Estado, no exercício de seu poder soberano, exerce três funções: legislativa, administrativa e jurisdicional. O poder do Estado é uno e indivisível, mas o exercício desse poder pode se dar por três diferentes manifestações, que costumam ser designadas de funções do Estado. Destas, uma é considerada instituto fundamental do Direito Processual, a função jurisdicional (ou simplesmente jurisdição). A jurisdição é, aliás, e como muitas vezes aqui afirmado, o mais importante

entre todos os institutos da ciência processual, constituindo-se em verdadeiro polo metodológico dos estudos desse ramo do Direito. Em outras palavras, a jurisdição ocupa posição central na estrutura do Direito Processual, sendo certo que todos os demais institutos da ciência processual orbitam em torno daquela função estatal. (Câmara, 2013).

Por ser considerada uma função estatal a jurisdição adquire diferentes características de acordo com modelo de Estado vigente, bem como sofre influência das correntes filosóficas presentes em determinado período.

1.4.2. Jurisdição no Estado Liberal Fiscal

Durante o Estado Liberal o conceito de jurisdição e processo formulados refletiam os ideais do contratualismo, portanto, a doutrina inclinava-se para o positivismo jurídico presente especialmente na obra de Chiovenda e de Carnelutti.

Tais autores defendiam a supremacia da lei, sendo que a função do juiz seria somente de aplicá-la, portanto, as normas deveriam ser elaboradas sem deixar margem de interpretação aos juristas, objetivando proteger a liberdade e a segurança jurídica expressa na lei, buscando evitar as arbitrariedades que existiam anteriormente, no absolutismo.

Ovídio Baptista (2002) ao interpretar a obra de Chiovenda leciona que:

[...] portanto, para CHIOVENDA, duas funções bem distintas na atividade estatal: a função de fazer as leis e a função de aplicá-las. O ato de aplicação do direito objetivo, contudo, faz-se de dois modos diferentes. Para o administrador, a lei é seu limite, enquanto para o juiz a lei é seu fim. O administrador não tem por função específica aplicar a lei. Ele atua (realiza) o direito objetivo, promovendo uma atividade destinada à realização do bem comum; constrói obras públicas, escolas, estradas, arrecada tributos, mantém os exércitos, e realiza uma infinidade de outras atividades similares, de todos conhecidas. Para realizá-las, todavia, deve o administrador manter-se dentro da lei; a lei é seu limite, não o seu fim. Ele não atua a lei, como se a função que lhe coubesse fosse essa, de atuação da vontade abstrata da lei. Seu objetivo é a realização do bem comum, dentro da lei. O juiz, ao contrário, não tem como finalidade de seu agir a realização do bem comum, senão de uma forma muito genérica e indireta; a finalidade que define sua atividade é a própria atuação da lei. Pode-se dizer que o juiz age para a atuação da lei, realizando o direito objetivo. E nisto reside, pois, a distinção entre administração e jurisdição. (Baptista, 2002).

Também assevera Carlos Ari Sundfeld (2014, p.44) que, à época, a função jurisdicional se limitava a aplicação estrita da lei pois esta é suprema e é expressão da vontade geral:

O administrador e o juiz, ao exercerem suas atividades (produzindo atos administrativos e sentenças), apenas aplicam a lei, apenas realizam concretamente a vontade geral, sem que suas vontades particulares interfiram no processo. A atividade pública deixa, assim, de ser vista como propriedade de quem a exerce, passando a significar apenas o exercício de um dever-poder, indissolúvelmente ligado a finalidade estranha ao agente. Ademais, ninguém exercerá autoridade pública que não emane da lei. (Sundfeld, 2014).

Alexandre Freitas Câmara (2013, p.82) discorda dos doutrinadores anteriormente citados, pois, ao analisar o conceito de Jurisdição proposto por Chiovenda assume que pela expressão lei, deve-se entender direito objetivo:

[...] Verifica-se, assim, que um conceito de jurisdição só será adequado se tomar por base a concepção de *Chiovenda*. É com base nessa premissa que se conceitua função jurisdicional como *a função do Estado de atuar a vontade concreta do direito objetivo, seja afirmando-a, seja realizando praticamente, seja assegurando a efetividade de sua afirmação ou de sua realização prática*. Veja-se que não se trata de definir a jurisdição como função de atuação da vontade concreta *da lei*, mas de atuação da vontade concreta *do direito objetivo*. Assim, supera-se a crítica que alguns doutrinadores dirigem à concepção chiovendiana, ao afirmarem que tal visão da jurisdição não seria compatível com o moderno Estado Democrático de Direito, mas afinada apenas com o modelo liberal de Estado, em que a lei era o Direito, não se tendo qualquer preocupação com a conformação constitucional da mesma. Ao falar em atuação do direito objetivo, pressupõe-se a conformidade constitucional da lei aplicada ao caso concreto. (Câmara, 2013).

Segundo Carlos Ari Sundfeld (2014) a lei até o período medieval era vista como sagrada e imutável e, no período absolutista, como fruto de um querer divino expresso na figura do soberano, e com o advento do Estado de Direito (mesmo que formal) a lei adquire uma característica humana: passa a ser a expressão da vontade geral. A lei, destinada a reger a vida dos homens, deve ser feita por eles.

Nessa premissa ficam evidenciadas as influências iluministas e antropocentristas do Estado Liberal.

Jean Jacques Rousseau (1762) na obra *Do Contrato Social* menciona que "As leis não são, propriamente, mais do que as condições da associação civil. O povo, submetido às leis, deve ser o seu autor. Só àqueles que se associam cabe regulamentar as condições da sociedade".

De outro lado, intentava-se, no liberalismo, perpetrar a tripartição dos poderes proposta por Montesquieu, a saber: Legislativo, Judiciário e Executivo. Dessa forma, de acordo com Luiz Guilherme Marinoni (2008):

“O poder de julgar deveria ser exercido através de uma atividade puramente intelectual, não produtiva de direitos novos”. Dessa forma impedia-se que o poder judiciário usurpasse a função do poder legislativo. (Marinoni, 2008).

Do direito positivo erigiu o princípio da legalidade, que, por sua vez tornou a lei um ato supremo.

Segundo Luiz Guilherme Marinoni (2008) A administração e os juízes, em face desse princípio, ficaram impedidos de invocar qualquer direito ou razão pública que se chocasse com a lei. Tal princípio, assim, constituiu um critério de identificação do direito; o direito estaria apenas na norma jurídica, cuja validade não dependeria de sua correspondência com a justiça, mas somente de ter sido produzida por uma autoridade dotada de competência normativa.

De acordo com o princípio da legalidade, uma norma jurídica existe e é válida apenas em razão das formas de sua produção. Ou melhor, nessa dimensão a juridicidade da norma está desligada de sua justiça intrínseca, importando somente se foi editada por uma autoridade competente e segundo um procedimento regular.

Em suma, pode-se dizer que a jurisdição no Estado Liberal pauta-se na supremacia da lei, no positivismo jurídico e no princípio da legalidade, tem o objetivo de perpetrar a tripartição dos poderes e limita a atuação do Juiz.

1.4.3 Jurisdição no Estado Social

O conceito e a função da jurisdição, juntamente ao ideal de Estado Social, também se alteram. A jurisdição social está pautada nos ideais de justiça e na ideia de que o processo judicial deve servir como instrumento hábil a obtenção de uma tutela jurisdicional satisfativa.

Carlos Ari Sundfeld (2009) defende que em um estado democrático de direito deve-se perpetuar a separação dos poderes, contudo, tal separação não poderia, simplesmente, ser mudada pelo legislador, por meio de lei, senão, bastar-lhe-ia exercer sua atividade (legislar) para anular o poder do administrador e do juiz. Também, os indivíduos não teriam direitos oponíveis ao próprio Estado se este pudesse suprimi-los através de lei. Propõe, portando a existência de uma norma superior à lei (e, em consequência, superior ao Estado que a produz) definindo a estrutura do Estado e garantindo direitos aos indivíduos. Denominando essa norma como Constituição.

No Estado social, que busca ser um estado de direito material e não apenas formal, a separação dos poderes não deve deixar de existir, mas precisa assumir novos contornos, submetendo-se a constituição e aos ideais de justiça social, e, nesse caso, deve ser superada a superioridade da lei e sua aplicação mecânica por parte do poder judiciário, ao juiz atribui-se a função de análise do caso concreto, nesse sentido é a lição de Marcelo Novelino (2014, p.172):

Com a rematerialização do Direito e, em especial, das constituições, ocorre um incremento no grau de complexidade do ordenamento jurídico. Como consequência, a atividade hermenêutica desenvolvida no âmbito jurisdicional já não pode ser exercida de forma satisfatória com a mera aplicação mecânica do Direito, na qual a lei é considerada a premissa maior sob a qual a premissa menor (fato) se subsume de modo automático.[...] diante de tais mudanças, o trabalho do juiz começa a ser visto como algo mais complexo, voltado a assegurar amplas finalidades sociais que recaem sobre os ombros do Estado. A hermenêutica jurídica passa então a exigir métodos mais sofisticados, “capazes de emancipar o sentido da lei da vontade subjetiva do legislador na direção da vontade objetiva da própria lei, profundamente inserida nas diretrizes de materialização do Direito que a mesma prefigura, mergulhada na dinâmica das necessidades dos programas e tarefas sociais”. (NOVELINO, 2014).

Pode-se concluir que o ordenamento jurídico brasileiro se inclina a ideia que fora anteriormente exposta - de uma jurisdição social -, dotando o juiz de certa autonomia, pois, artigo 5º da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro preceitua que: “Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum”.

Ovídio A. Baptista da Silva (2002, p.55) afirma que a atividade jurisdicional, modernamente, deve ser concretizadora de direitos:

[...] As modernas correntes de filosofia do direito, contudo, procuram mostrar que a atividade de aplicação da lei pelo juiz implica, de certo modo, também uma função criadora de direito, à medida que o preceito legal, abstraído como ele é, em sua formulação genérica, não passa de um projeto de norma reguladora da conduta humana, projeto que o julgador deve completar na sentença, de modo a concretizá-lo no caso particular submetido a seu julgamento. (Silva, 2002).

Da mesma forma expõe Alexandre Freitas Câmara (2013, p.80) ao explicar o que denomina como “teoria unitária”:

[...] Assim é que, para a teoria unitária do ordenamento jurídico, cabe ao Estado-juiz, através do exercício da função jurisdicional, criar o direito subjetivo antes inexistente. A sentença, assim, teria a função de criar

direitos substanciais.¹⁵ Para os defensores dessa concepção, a lide decorre da incerteza existente em razão da inexistência de direito subjetivo antes da sentença. Esta teria, então, a função de criar o direito substancial, o que teria como consequência a composição do litígio. (Câmara, 2013).

Fredie Didier Junior (2014, p.22) defende que a jurisdição é exercida por meio do processo, que atentar-se aos princípios constitucionais:

[...] A jurisdição exerce-se processualmente. Mas não é qualquer processo que legitima o exercício da função jurisdicional. Ou seja: não basta que tenha havido processo para que o ato jurisdicional seja válido e justo. O método-processo deve seguir o modelo traçado na Constituição, que consagra o direito fundamental ao processo devido, com todos os seus corolários (contraditório, proibição de prova ilícita, adequação, efetividade, juiz natural, duração razoável do processo etc.). (JUNIOR, 2014).

Ada Pellegrini Grinover, Antonio Carlos de Araújo Cintra e Candido Rangel Dinamarco (2010) lecionam que hoje, prevalecendo as ideias do Estado social, em que ao Estado se reconhece a função fundamental de promover a plena realização dos valores humanos, isso deve servir para se destacar a função jurisdicional pacificadora como fator de eliminação dos conflitos que afligem as pessoas e lhes trazem angústia e, de outro, para advertir os encarregados do sistema, quanto à necessidade de fazer do processo um meio efetivo para a realização da justiça.

Afirma-se que o objetivo-síntese do Estado contemporâneo é o bem-comum e, quando se passa ao estudo da jurisdição, é lícito dizer que a projeção particularizada do bem comum nessa área é a pacificação com justiça.

O jurista Luiz Guilherme Marinoni (2008) ressalta que o princípio da legalidade, não pode mais ser visto como à época do positivismo clássico. Atualmente, como se reconhece que a lei é o resultado da coalisão das forças dos vários grupos sociais, e que por isso frequentemente adquire contornos não só nebulosos, mas também egoísticos, torna-se evidente a necessidade de submeter a produção normativa a um controle que tome em consideração os princípios de justiça.

Atenta-se para o fato de que mesmo que a forma democrática possibilite a eleição de representantes para ocupar cargos legislativos e consequentemente elaborar leis, superou-se a ideia presente no contrato social de que a lei é expressão da vontade geral e o que se observa é que a elaboração e aprovação das leis, muitas vezes, seguem exclusivamente os interesses de alguns grupos que se perpetuam no poder, excluindo os interesses dos indivíduos por meio de leis

manifestamente inconstitucionais que se chocam com as garantias individuais e coletivas e que ignoram as modificações sociais.

Dessa forma o judiciário, ao adotar um modelo de jurisdição social, desempenha a função de controlar a constitucionalidade das normas, preencher as lacunas da lei, analisar os casos que não possuem previsão legal e buscar, por meio da atividade hermenêutica, realizar justiça.

2. PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS E SUAS IMPLICAÇÕES

O estudo do tributo está intrinsecamente ligado à análise do Estado, de sua formação e evolução. O direito tributário é ramo autônomo do direito e possui uma base principiologica própria, que influencia na elaboração das normas tributárias, em sua aplicação, na atividade administrativa do fisco e na interpretação da legislação tributária vigente.

Por consequência, é válido que se analise o conteúdo de alguns desses princípios separadamente, a fim de extrair suas implicações à matéria.

2.1 O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

Levando em consideração a evolução histórica do tributo e o nascimento do direito tributário brasileiro, o princípio que mais se destaca é o da legalidade tributária.

Conforme Eduardo Sabbag (2014), o Estado moderno tem a necessidade de captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas.

Portanto, a cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade.

Existe então a necessidade de uma positivação de regras, por meio do direito tributário, que possam certificar a percepção de recursos.

O princípio da legalidade tributária é tido como o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário. De fato, é a necessidade de uma base legal que transforma a relação tributária em relação jurídica, retirando-a do campo do mero arbítrio.

O professor Eduardo Sabbag (2014), reforça a ideia de superioridade e a importância do princípio da legalidade tributária para o direito tributário e para os

demais princípios desse ramo do direito e coloca-o como fundamento do Estado de direito no que diz respeito a atividade tributária desse:

No plano conceitual, o princípio da legalidade tributária se põe como um relevante balizamento ao Estado-administração no mister tributacional. O Estado de Direito tem-no como inafastável garantia individual a serviço dos cidadãos, implicando uma inexorável convergência – e, também, equivalência – de ambos: se há Estado de Direito, há, reflexamente, a legalidade no fenômeno da tributação. Em outro giro, se prevalece o arbítrio estatal, tampouco existirá o Estado de Direito. Tem-se dito, nesse diapasão, que o princípio da legalidade é “o vetor dos vetores” Outrossim, tal postulado, intitulado princípio da legalitariedade, por Pontes de Miranda, mostra-se como um princípio fundante dos demais, irradiando uma carga valorativa de calibragem, no modulado convívio Fisco versus contribuinte.(SABBAG 2014).

O Estado, quando se dirige aos cidadãos, a fim de exigir-lhes um a contribuição pecuniária destinada ao custeio dos serviços públicos, encontra, por parte destes, maior ou menor resistência à sua pretensão.

É exatamente neste campo da tributação que o Estado e os cidadãos entram em choque mais direta e frequentemente.

Compor o conflito de interesses entre Estado e cidadãos é a função precípua do Direito Tributário, como disciplina jurídica das relações entre o Estado, na qualidade de Fisco, e os cidadãos, como contribuintes. Para tanto, o Direito Tributário se baseia no princípio da legalidade dos tributos, que, aliás, constitui a própria base do Direito Constitucional moderno, visto que muitos afirmam que o Estado de Direito nasceu por razões tributárias.

Eduardo Sabbag (2014), afirma ainda, que, do desejo popular de rechaçar a tributação tradutora de desapropriação e de impor a ideia de que a invasão patrimonial pressupõe o consentimento dos cidadãos, nasceu o ideal de que, com a legalidade, só se cobraria o tributo que fosse consentido.

Ademais, em outros momentos históricos, foi possível observar que o condicionamento do poder tributário serviu para limitar os poderes do Estado, por exemplo a Independência dos EUA e a própria Revolução Francesa, que, em grande parte, foram consequência da atividade tributária extorsiva.

2.2 CONCEITO E CONTEXTO HISTÓRICO

O princípio da legalidade tributária é comumente conceituado pela expressão:

“não haverá tributo sem lei que o institua. ”. Comparando este princípio com aquele que rege o Direito Penal, costuma-se dizer, parafraseando o aforismo de Feurbach: "nullum tributum sine lege".

Este princípio significa que a arrecadação de tributos pelo poder público deve ser autorizada previamente pelos representantes do povo, além disso, implica na obrigação de a atividade impositiva da administração pública dever desenvolver-se através de normas jurídicas.

Tal princípio teria sido criado para combater uma tributação arbitrária, existente em período anterior ao Estado de Direito, como no absolutismo; assim como vários outros princípios de proteção do indivíduo contra o "imperium" do Estado que foram paulatinamente conquistados através dos séculos.

Nesse sentido, Eduardo Sabbag (2014 p.61) leciona que o princípio da legalidade tributária teve origem na Magna Carta do Rei João Sem Terra:

O princípio da legalidade é multissecular, com previsão inaugural na Carta Magna inglesa, de 1215, do Rei João Sem Terra. À época, a nobreza e a plebe, reunindo esforços e se insurgindo contra o poder unipessoal de tributar, impuseram ao príncipe João um estatuto, visando inibir a atividade tributária esmagadora do governo. Em outras palavras, objetivavam impor a necessidade de aprovação prévia dos súditos para a cobrança dos tributos, do que irradiou a representação "*no taxation whithout representation*". (SABBAG 2014).

Dessa forma o Estado de Direito, em especial o Estado Liberal Fiscal prevê o princípio da legalidade tributária bem como os princípios genéricos da legalidade da administração, da segurança jurídica, da tutela jurisdicional e outros mais.

Esses novos princípios mantêm uma relação estreita com a matéria tributária constituindo, frequentemente, novas modalidades ou aperfeiçoamentos do tradicional princípio da legalidade tributária.

Vale mencionar o princípio da legalidade da administração consagrado pelo Estado de Direito, que é princípio básico, do qual decorrem todos os demais aspectos específicos ou feições da legalidade tributária. Frequentemente, o princípio da legalidade da administração tem sido considerado como a encarnação do Estado de Direito.

O princípio da legalidade da administração nasceu consuetudinariamente do direito dos representantes do povo autorizarem a tributação, tornando-se geral para

o Direito Administrativo no século XIX, "as autoridades administrativas estão vinculadas ao direito e, portanto, também ao direito posto por elas próprias".

Para alguns autores, a administração está vinculada não só à lei formal, mas sim ao direito, incluindo as próprias normas administrativas. A vinculação à lei no sentido formal constituiria decorrência de outro princípio mais específico, que é o da reserva de lei.

No âmbito do direito tributário, permite-se uma vinculação a essa corrente doutrinária, porquanto o Código Tributário Nacional, no seu artigo 3º, estabelece que o tributo é cobrado "mediante atividade administrativa plenamente vinculada", certamente não vincula esta atividade administrativa somente à lei formal, mas sim a toda a legislação tributária, tal como definida pelo art. 96 do mesmo Código.

Na definição do art. 96, a expressão "legislação tributária" não só compreende as leis ordinárias, como ainda os tratados e as convenções internacionais, os decretos regulamentadores expedidos pelo Executivo, bem como as normas complementares, que abrangem os atos normativos, decisões e práticas das autoridades administrativas.

A mesma ideia da vinculação da administração a toda a legislação tributária está contida no § único do art. 142 do Código Tributário Nacional, quando determina: "§ único — A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

O referido dispositivo, além da vinculação, indica, ainda, outra característica da atividade, a saber, a da sua obrigatoriedade.

No Direito Tributário, o princípio da legalidade da administração não significa somente que os tributos devem ser cobrados e em observância da legislação tributária, mas também que a administração é obrigada a cobrar o tributo nascido de acordo com a lei. Isto decorre do fato de que, modernamente, a lei não é somente barreira contra intervenções do Estado na esfera jurídica dos indivíduos, mas também a força motriz da atividade administrativa.

A obrigação de apurar e cobrar o tributo, nascido na conformidade da lei, resulta do princípio da legalidade da administração.

Dentro da concepção acima exposta, o princípio da reserva da lei constitui uma especificação do princípio da legalidade da administração, vinculando-a não ao direito, de uma forma genérica, mas à lei formal.

O princípio da reserva da lei é, portanto, um corolário da administração vinculada, condicionando as intervenções onerosas na esfera jurídica do indivíduo à existência de uma lei formal, isto é, emanada do poder legislativo.

O princípio da reserva da lei, incluído no rol dos direitos e das garantias individuais, aplica-se, pois, a todos os atos administrativos onerosos, inclusive os de natureza tributária.

O princípio da estrita legalidade da tributação decorre, implicitamente, do próprio princípio da reserva da lei. Tomando a lição do doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2007) tem-se que o princípio genérico da legalidade está acolhido no mandamento do artigo 5.º, II, da Constituição Federal:

“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...] II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”. (BRASIL, 1988).

Mas para o Direito Tributário, esse imperativo é ainda mais severo, como se nota da redação do art. 150, I, da Constituição Federal:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.”. (BRASIL, 1988).

Portanto, qualquer das pessoas políticas de direito constitucional interno somente poderá instituir tributos, isto é, descrever a regra-matriz de incidência, ou aumentar os existentes, majorando a base de cálculo ou a alíquota, mediante a expedição de lei.

O veículo que irá introduzir a regra tributária no ordenamento será sempre a lei, em sentido lato.

Deve-se atentar para o fato de que, para o direito tributário o princípio genérico da legalidade é aperfeiçoado, torna-se mais severo e possui uma carga significativa mais complexa e concreta e que, por ser um princípio basilar do direito, dele outros podem ser extraídos, como o que se intitula princípio da tipicidade cerrada.

Luciano Amaro (2012, p.215) explica a extensão do princípio da legalidade tributária, mencionando justamente no que implica o termo tipicidade para o direito tributário:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei. (AMARO, 2012).

Paulo de Barros Carvalho (2007) resume o raciocínio acima mencionado quando afirma que o princípio da estrita legalidade estabelece a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional, caracterizando a tipicidade tributária.

Luciano Amaro (2012, p.294) ao abordar a estrita legalidade tributária diz que: “A legalidade tributária implica, por conseguinte, não a simples preeminência da lei, mas a reserva absoluta de lei, vale dizer, “a necessidade de que toda a conduta da Administração tenha o seu fundamento positivo na lei. ”.

Luciano Amaro (2012) explica também que o próprio conceito de fato gerador apresentado pelo Código Tributário contém a ideia de que a norma legal deverá descrever completamente o fato do qual se originará a obrigação tributária. art. 114 do Código Tributário Nacional: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. ”.

Afirma que princípio da tipicidade tributária deve ser dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. O legislador, ao formular a lei, deve definir, de modo taxativo e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.

Explica ainda que a tipicidade tributária costuma ser qualificada como fechada ou cerrada. O que põe em relevo o caráter do tipo cerrado é a sua limitação precisa, o que se obtém, como no conceito abstrato, por meio da determinação exaustiva de suas características consideradas sempre necessárias.

Por sua vez, o Código Tributário Nacional dispõe no seu art. 97: “Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II — a majoração de tributos ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57;”.

Pode-se concluir, pois, que a legalidade de um tributo somente se configura quando sua imposição for determinada pela autoridade competente e nos termos da Constituição.

Em matéria tributária, e com o corolário dos três princípios acima descritos, pode-se mencionar também princípio específico da conformidade da tributação com o fato gerador.

Segundo este princípio, os tributos somente podem ser arrecadados depois de ocorrido o fato gerador ao qual a lei vincula a obrigação tributária. O nascimento da obrigação tributária está subordinado ao princípio da legalidade, na forma específica da conformidade com o fato gerador. Assim, por força do princípio da legalidade tributária, exige-se que a lei formal determine todos os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, todos os aspectos do fato gerador.

Um a lei que autoriza a cobrança de tributos não pode deixar ao critério da administração a diferenciação objetiva, ela própria tem que realizar esta diferenciação. Definir, caracterizar, conceituar por lei o fato gerador do tributo é, entretanto, um dos aspectos mais relevantes do chamado princípio da legalidade dos tributos, ou da reserva da lei em matéria tributária.

Alguns doutrinadores defendem que se tem que analisar a legalidade juntamente com o princípio da juridicidade. O princípio da juridicidade tem fundamento na resignação do ato não só com as leis, decretos e atos normativos inferiores como também com os princípios que estão contidos no ordenamento jurídico. Reunir o princípio da legalidade e acrescenta a este a necessidade de observância ao ordenamento jurídico como um todo.

No direito pátrio, verifica-se a introdução do princípio da juridicidade com a positivação dos princípios guiadores da Administração Pública no artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988: “A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios

obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...]”.

A Constituição Federal, Lei Maior do Estado, impõe à Administração Pública o dever de seguir com observância àqueles princípios. A Carta não se esqueceu da existência de outros princípios gerais de direito que direcionam o atuar do administrador.

A noção de juridicidade, além de abranger a conformidade dos atos com as regras jurídicas, exige que sua produção observe os princípios gerais de Direito previstos explícita ou implicitamente na Constituição.

A moderna compreensão filosófica do direito, marcada pela normatividade e constitucionalização dos princípios gerais do Direito e pela hegemonia normativa e axiológica dos princípios, com a consequente substituição, no Direito Administrativo, do princípio da legalidade pelo princípio da juridicidade.

Pode-se observar que esse importante princípio do direito tributário tem forte influência positivista, que encontra justificativa na segurança jurídica, contudo, mais adiante se analisará as implicações do princípio da estrita legalidade tributária.

Por outro lado, devem ser levados em conta alguns outros princípios tributários constitucionais que passarão a ser abordados separadamente.

2.3 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

O princípio da igualdade tributária, assim como o princípio da legalidade tributária, advém de um princípio constitucional, que é o princípio da igualdade genérico. De acordo com o doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2007) o princípio da igualdade está expresso na redação do art. 5º, caput, da Constituição Federal: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, igualdade, à segurança e à propriedade (...)”.

Seu destinatário é o legislador, entendido aqui na sua proporção semântica mais larga possível, isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade.

Opina que, contudo, é difícil determinar o conceito de igualdade porque os valores não podem ser objetivados. Aponta que em função da plasticidade desse

princípio ele se amolda aos múltiplos campos de incidência material das regras jurídicas, o que torna penosa a indicação precisa do seu conteúdo.

Também o jurista Marcelo Novelino (2014, p. 458) aponta que o conteúdo do princípio da igualdade não é específico e restrito, e sim que tal princípio é relacional:

Os direitos de igualdade possuem uma singularidade que os diferencia dos outros direitos fundamentais. Estes possuem um âmbito de proteção no qual estão contemplados diferentes domínios (vida, liberdade, privacidade, propriedade...), cujas intervenções, para serem consideradas legítimas (restrições), devem ter uma justificação constitucional. No caso dos direitos de igualdade, não há um âmbito de proteção material e, por consequência, não há que se falar em sua restrição. O princípio da igualdade não possui um conteúdo material específico. Trata-se de um princípio que possui um caráter relacional, ou seja, pressupõe a existência de elementos de comparação para a análise da igualdade ou desigualdade do tratamento. (NOVELINO, 2014).

Nota-se que, enquanto o princípio da legalidade possui influências positivistas presentes no Estado Liberal, e é considerado essencial à proteção da liberdade, o princípio da Igualdade está relacionado aos ideais do Estado Social. Como fora exposto anteriormente, o regime simplesmente liberal permite privilégios e distinções de classe e a igualdade pregada é simplesmente formal, de outro modo, em um Estado Social se tem um regime de igualdade material.

Com respeito ao princípio da igualdade tributária Leandro Paulsen (2012) aborda a igualdade em matéria tributária e defende que a diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, inclusive no Tributário. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as.

A questão não é a instituição de tratamento diferenciado que, por si mesma, nada revela quanto à validade da norma. Importam as razões e os critérios que orientam a discriminação.

A isonomia imposta pelo art. 150, II, da CF impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, veda a discriminação arbitrária. Não há espaço, pois, para simples privilégios em favor de tais ou quais contribuintes.

Defende que existem dois tipos de razões que podem dar sustentação a normas de tratamento diferenciado: a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais.

A razão vocacionada a fundamentar tratamento diferenciado em matéria tributária é a capacidade contributiva, medida de justiça fiscal com suporte expresso no art. 145, § 1º da Constituição. Apenas excepcionalmente é que se poderá admitir tratamento diferenciado embasado em razões extrafiscais, as quais, ademais, terão de encontrar expresso amparo constitucional.

Eduardo Sabbag (2014) leciona que o princípio em questão é também conhecido por “princípio da proibição dos privilégios odiosos”, na medida em que visa coibir a odiosidade tributária, manifestável em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação.

No plano da trajetória política delineada em nosso País, o princípio da isonomia tributária desponta como postulado que merece inegável devoção. É sabido que, no período de vigência do regime ditatorial, pôde-se verificar por aqui inúmeras desigualdades tributárias ou favoritismos desarrazoados, tais como a concessão de isenção de imposto de renda para deputados, militares e magistrados. Tais desigualamentos, na forma de nítidas “liberalidades”, traduziam-se em atitudes discriminatórias de concessão de privilégios a destinatários predeterminados, conforme o cargo que ocupavam ou o ofício que exerciam.

O doutrinador Hugo de Brito Machado (2004) afirma que o princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei e que no direito tributário é tida como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Cita como exemplo de manifestação desse princípio a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional, presente na Constituição Federal.

Discute, contudo, que, o princípio da igualdade, numa visão formalista e dirigido apenas ao aplicador da lei, pode significar apenas o caráter hipotético da norma, a dizer que, realizada a hipótese normativa, a consequência deve ser igual, sem qualquer distinção decorrente de quem seja a pessoa envolvida.

Alexandre Mazza (2015) divide o princípio da igualdade tributária de acordo com seus destinatários, que são, segundo o autor, dois: a) o legislador; b) a

administração tributária (fisco). Sendo que em cada caso diferencia-se a igualdade em “igualdade na lei” e em “igualdade perante a lei”.

A observância da igualdade na lei é um dever que se volta ao legislador na medida em que exige um tratamento paritário conferido pela legislação aos contribuintes.

Já a igualdade perante a lei constitui imperativo destinado a quem exerce as atividades de fiscalização e arrecadação de tributos, isto é, aplica-se ao Fisco, que não pode desigualar, no exercício de suas atribuições, contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Frisa que, em certos casos, a aplicação do princípio da igualdade tributária obriga o operador do direito a mitigar o alcance de algumas normas restritivas previstas no Código Tributário Nacional. O art. 111, II, por exemplo, determina que deve ser interpretada literalmente a legislação tributária que disponha sobre isenções. Tal norma é importantíssima, pois impede que vantagens tributárias sejam estendidas indiscriminadamente a toda e qualquer situação concreta que não guarde uma mínima relação de semelhança com os casos previstos na norma isentiva.

Ocorre que uma regra do CTN não pode imobilizar a produção de efeitos de normas constitucionais. Por isso, ao intérprete cabe a tarefa de indagar se, no caso concreto, está ocorrendo, ou não, a hipótese de tratamento injustificadamente desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, podendo, se a resposta for afirmativa, afastar a incidência do art. 111, II, do CTN, sob pena de tornar-se inaplicável o disposto no art. 150, II, da Constituição Federal.

Luciano Amaro (2012, p.308) também defende que o princípio da igualdade possui dois destinatários:

[...] Esse princípio implica, em primeiro lugar, que, diante da lei e, toda e qualquer pessoa que se enquadre na hipótese legalmente descrita ficará sujeita ao mandamento legal. Não há pessoas “diferentes” que possam, sob tal pretexto, escapar do comando legal, ou ser dele excluídas. Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal (assim como não se lhe faculta diversificá-las, para o fim de ora reconhecer-lhes, ora não, benefício outorgado pela lei). Em resumo, todos são iguais perante a lei. Mas há um segundo aspecto a ser analisado, no qual o princípio se dirige ao próprio legislador e veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes. Ou seja, todos são iguais perante o legislador (todos devem ser tratados com igualdade pelo legislador). Assim, nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações. Visa o princípio à garantia do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos. (AMARO, 2012).

Da mesma forma, Eduardo Sabbag (2014) destaca que a igualdade perante a lei mostra-se na substituição do governo dos homens pelo governo das leis, aproximando-se a isonomia do princípio da legalidade. Aqui a igualdade não vem regular uma situação, levando-se em conta as condições pessoais dos sujeitos envolvidos, mas, em uma lógica estritamente formal, servir como imperativo de hipoteticidade da norma jurídica. Trata-se de faceta da isonomia dirigida aos aplicadores do Direito, que deverão isonomicamente destinar a norma a todos aqueles que realizarem a conduta descrita na hipótese legal, sob pena de se atentar contra a legalidade e, decorrencialmente, contra a isonomia.

Na igualdade perante a lei, verificar-se-á tão somente se a lei está sendo cumprida, no plano formal, de maneira uniforme para todos os cidadãos a que se dirige.

A igualdade na lei, por sua vez, é diferente dimensão da isonomia, que se volta ao legislador, a fim de que este institua a norma com respeito ao imperativo corrente de que os iguais deverão ser igualmente tratados, enquanto os desiguais, na medida de suas dessemelhanças, deverão diferentemente sê-lo.

Vale dizer que esta dimensão da igualdade se mostra como cláusula geral de proibição do arbítrio, obstaculizando ao legislador a adoção de critérios casuísticos e opções políticas no tratamento normativo das situações equivalentes, que o levem a promover discriminações gratuitas e artificiais.

Na perspectiva da “igualdade na lei”, a isonomia se mostra como a paridade entre pessoas perante situações semelhantes ou, no plano da diferenciação possível, como a disparidade entre pessoas, em face de situações dessemelhantes.

A propósito destas últimas, insta mencionar que o legislador será chamado a enfrentar a legitimidade dos critérios adotados, com base na razoabilidade. Sendo assim, o Estado, diante de diferenças reais, pode se abrir à discriminação, desde que esta seja razoável, ou seja, mostre-se como racionalmente tolerável.

2.4 O PRINCIPIO DA PROGRESSIVIDADE

Percebe-se que o princípio da legalidade Tributária veda o tratamento diferenciado de contribuintes que se encontrem em situações semelhantes, contudo, o subprincípio da progressividade, tratado pela doutrina majoritária como desdobramento do princípio da igualdade, não seria capaz de afetar a igualdade, e

sim de adapta-la, pois leva em consideração a capacidade contributiva dos indivíduos, é o que assevera Hugo de Brito Machado (2004, p.51):

Não fere o princípio da igualdade, antes o realiza com absoluta adequação, o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo *igualmente* tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza. (MACHADO, 2004).

No mesmo sentido afirma Alexandre Mazza (2015, p.281):

É importante destacar que nem todas as diferenciações estabelecidas pela legislação são atentatórias ao referido princípio. Por exemplo, a previsão de alíquotas progressivas para o Imposto de Renda (art. 153, § 2º, I, da CF) tem o objetivo, precisamente, de conferir tratamento diferenciado a contribuintes, tributando com mais intensidade aqueles que são economicamente mais fortes. O que a Constituição veda é a discriminação injustificada. Imagine-se, por hipótese, que a lei confira isenção fiscal a certas classes de portadores de deficiência motora. Determinado indivíduo requer o benefício fiscal, mas seu tipo específico de deficiência não foi previsto expressamente pelo legislador por se tratar de restrição desconhecida até então. Se houver demonstração de que as limitações físicas do requerente equivalem, na prática, àsquelas verificáveis nas deficiências mencionadas na lei, o princípio da igualdade justifica a extensão da vantagem ao portador da nova doença. Em termos práticos, a aplicação mais relevante do princípio da isonomia tem sido justamente a apontada acima: ampliar o alcance de vantagens tributárias a certas categorias de portadores de deficiência injustamente esquecidos pelo legislador na concessão do benefício. (MAZZA, 2015).

O princípio em questão é expresso nas alíquotas progressivas que são aquelas que aumentam ou diminuem função, como regra, da capacidade econômica do contribuinte.

Chama-se progressividade fiscal a técnica que utiliza as alíquotas progressivas voltadas para o cumprimento do princípio da capacidade contributiva, graduando a cobrança dos tributos de acordo com a riqueza revelada pelo sujeito passivo. Exemplo: Imposto de Renda (art. 153, § 2º, I, da CF).

Já a progressividade extrafiscal é aquela aplicada visando objetivo alheio à tributação segundo a capacidade econômica. Exemplo: Imposto Territorial Rural progressivo para desestimular propriedades improdutivas (art. 153, § 4º, I, da CF).

Convém ressaltar que grande fator de limitação concreta no uso de sistema de alíquotas progressivas fiscais é que raríssimos tributos incidem sobre fatos signos presuntivos de riqueza (“termômetros de riqueza”), ou seja, poucos tributos são

capazes de revelar a capacidade econômica do contribuinte. Isso porque a aplicação da técnica das alíquotas progressivas fiscais só se legitima se o tributo for “revelador de capacidade econômica” do contribuinte, sob pena de inconstitucionalidade na utilização do sistema por violação ao art. 145, § 1º, da CF: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Se, por exemplo, o ICMS fosse cobrado com alíquotas progressivas haveria uma subversão na lógica do sistema da progressividade porque tal imposto incide sobre uma grandeza econômica (circulação de mercadorias) que não é indício de riqueza.

Sabe-se que indivíduos muito ricos compram diariamente mercadorias de baixo valor (canetas, copos de água, balas) e pessoas de baixo poder aquisitivo podem adquirir esporadicamente itens caros (carros, equipamentos eletrônicos, móveis).

Se o ICMS tivesse alíquota progressiva, a compra de uma caneta por um rico tributaria pouquíssimo o indivíduo de muito poder aquisitivo, enquanto a operação da compra de um carro pela pessoa de baixa renda atrairia alta alíquota sobre o contribuinte economicamente mais frágil. Haveria uma inversão nos valores da capacidade contributiva. Isso demonstra que alguns tributos, como o ICMS por exemplo, simplesmente são incapazes de revelar a capacidade econômica do contribuinte. Neles, as alíquotas progressivas não podem ser utilizadas. Portanto, existe uma relação direta entre alíquotas progressivas fiscais e o princípio da capacidade contributiva.

2.5 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva também é, por vezes, tratado como desdobramento do princípio da igualdade tributária. Este princípio está expresso no art. 145, § 1º, da Constituição, onde se prevê que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir

efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Luiz Eduardo Schoueri (2012, p.449 apud JARACH 1989, p.83) apresenta o conceito de capacidade contributiva:

É a potencialidade de contribuir com os gastos públicos que o legislador atribui ao sujeito passivo particular. Significa ao mesmo tempo existência de uma riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e graduação de obrigação tributária segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo Estado. (SCHOUERI, 2012).

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. Como registraram Geraldo Ataliba e Cléber Giardino, a capacidade econômica corresponde à real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação.

Por isso, sempre que possível, o imposto deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte. A expressão “sempre que possível” cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva. Dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados.

Paulo de Barros Carvalho (2007) leciona que A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos

lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário.

Luciano Amaro (2012) defende que ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças de riqueza evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Além disso, o princípio da capacidade contributiva concede ao contribuinte o direito de não ser tributado além de sua capacidade econômica.

2.5.1 Capacidade Contributiva como parâmetro de igualdade

Muitos se queixam, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atinência aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se projeta a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas.

Coloca-se, portanto, a capacidade contributiva como um dos parâmetros de igualdade constitucionalmente aceitos.

De acordo com Luciano Amaro (2012), não de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.

A questão da isonomia, em síntese, não se resolve apenas com a afirmação de que, dada a norma legal, como comando abstrato e hipotético, todas as situações concretas correspondentes à hipótese legal devem ser submetidas à lei, e as situações excepcionadas pela lei devem ser excluídas.

Há de examinar-se se o legislador discriminou onde isso lhe era vedado, ou se deixou de dessemelhar onde lhe era obrigatório fazê-lo. Em ambas as hipóteses, a isonomia terá sido ferida, além de, possivelmente, ter-se agredido a capacidade contributiva.

É tormentosa a pesquisa sobre a legitimidade do critério de discrimine em que o legislador possa ter-se apoiado para ditar a norma diferenciada, quando ele não deflue, diretamente, de comando constitucional. Celso Antônio Bandeira de Mello,

além de sublinhar a necessidade de uma correlação lógica entre o fator de discriminação e a desequiparação pretendida, registra ser imperioso que a razão invocada para dessemelhar seja pertinente com os valores resguardados pela Constituição.

Sob este aspecto, ao que parece, a capacidade contributiva pode ser um parâmetro discriminante a ser levado em consideração pelo legislador, porém, diverge a doutrina quanto ao emprego da capacidade contributiva, se esta é diferente ou igual a capacidade econômica e como diferencia-la.

Luiz Eduardo Schoueri (2012) afirma que também é aceita como capacidade contributiva a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal. Ou seja: o Princípio da Capacidade Contributiva é o corolário, em matéria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, do Princípio da Igualdade. Mais ainda: a hipótese tributária não é uma grandeza qualquer, escolhida arbitrariamente pelo legislador ordinário, mas, sempre, uma medida adequada para servir como critério de diferenciação, cujos contornos encontrar-se-ão na justificação do tributo.

A capacidade contributiva pode ser um limite ou critério para a graduação da tributação ou um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis.

No primeiro caso, falar-se-á em capacidade contributiva relativa ou subjetiva; no último, em capacidade contributiva absoluta ou objetiva. Esta será a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto de tributação), enquanto no sentido subjetivo, será a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo).

Quando encarada a capacidade contributiva do ponto de vista subjetivo, querem-se conhecer as condições pessoais do contribuinte, se ele pode, ou não, suportar a carga tributária. A questão se resume, a saber, se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação; no primeiro caso, estar-se-á cogitando do mínimo de subsistência; ultrapassado o limite, versar-se-á sobre o confisco. Trata-se da aptidão econômica, a capacidade de ser contribuinte.

É, neste sentido, algo além da mera capacidade econômica, já que a capacidade contributiva compreende aquela parcela da riqueza de que o contribuinte pode dispor para voltar-se à coletividade.

A capacidade contributiva relativa pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo (disponível). Assim, não basta, para aferir a existência de capacidade contributiva, investigar os rendimentos de uma pessoa. O exemplo, hoje clássico, é daquela pessoa que recebe alugueres razoáveis, mas que, por ter saúde precária, vê-se obrigada a manter enfermeiros durante todo seu tratamento, além de altos custos de medicamentos. Terá ela, talvez, capacidade econômica; de capacidade contributiva, entretanto, não cabe cogitar.

Nesta acepção relativa, parece que o Princípio da Capacidade Contributiva deve espalhar-se por todas as categorias tributárias: não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas, ainda que ele as tenha causado (o serviço público é, sempre, de interesse público, ainda que dirigido a alguém). No caso de tributo com efeito de confisco, o próprio constituinte tratou de estender a proteção a qualquer espécie tributária, como se verá mais adiante. Mínimo existencial e confisco oferecem as balizas da capacidade contributiva, no sentido subjetivo, que “começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade”. Assim, no sentido subjetivo, o Princípio da Capacidade Contributiva não se limita aos impostos.

Por tais características, parece acertado que a capacidade contributiva, em sua feição relativa, tem feições de princípio jurídico, mandamento de otimização: deve o legislador, na medida do possível (ou ao máximo possível), buscar alcançar a capacidade contributiva; a base de cálculo do tributo deve ser medida que atinja, do melhor modo possível, aquela capacidade. Dentre duas bases de cálculo, o Princípio exigirá que se busque a mais exata; a alíquota do tributo não pode ser tão alta a ponto de a tributação ultrapassar a capacidade contributiva manifestada.

Outro é o raciocínio quando se toma a capacidade contributiva sob o ponto de vista objetivo; o que se quer é, apenas, que a situação que distinguirá os contribuintes (i.e., a situação que dirá que alguém deve pagar um tributo, ou, ainda mais claramente: a hipótese tributária) seja algo que, objetivamente, indique que quem nela se enquadra tem condições de suportar os gastos comuns.

A capacidade contributiva absoluta compreende o “momento que concerne à delimitação da base imponible, ou seja, a escolha de quais elementos aferidores da economia individual formam a fonte do tributo. Neste sentido objetivo, absoluto, não se indaga se um determinado contribuinte pode, ou não, pagar o tributo; ao contrário, o legislador, em sua função generalizante, visando a concretizar a igualdade, dirá que quem está naquela situação deve poder pagar tributo. A capacidade contributiva objetiva é verdadeira regra do ordenamento, já que proíbe que o legislador preveja hipóteses tributárias que não revelem, objetivamente, capacidade contributiva.

Assim, ser proprietário de um imóvel indica, objetivamente, ter capacidade contributiva; do mesmo modo, possuir um automóvel ou auferir renda. São todas situações que indicam, objetivamente, capacidade contributiva. São, melhor dizendo, signos presuntivos de riqueza.

Claro que é possível que alguém seja proprietário de um automóvel, mas não tenha capacidade contributiva. Por exemplo, se um mendigo encontra um bilhete de uma rifa e vem a ganhar um automóvel, não tem ele, por isso, capacidade contributiva; não obstante, se ele quiser continuar proprietário do automóvel, deverá ele pagar o imposto correspondente. É o ônus que ele tem por ostentar o veículo. Não querendo pagar o imposto, cabe-lhe vender o veículo a outrem, que pagará aquele imposto.

Nesse sentido (objetivo), ter-se-á por acertado o artigo 145, § 1o, da Constituição Federal, quando faz referência apenas aos impostos. Com efeito, embora, em princípio, idêntico raciocínio pudesse ser estendido às taxas – e em outros países se aceite que as taxas se dobrem ao Princípio da Capacidade Contributiva também em seu sentido objetivo – deve-se repisar que o constituinte brasileiro, por meio do § 2o do artigo 145, vedou o emprego de base de cálculo própria de impostos às taxas. Ora, base de cálculo “própria” de impostos é aquela que se vale da capacidade contributiva objetiva, pois é índice de riqueza. Ao vedar o emprego de semelhante base de cálculo para as taxas, vedou o constituinte que considerações de capacidade contributiva objetiva se estendessem àquela espécie tributária, onde descabem considerações sobre solidariedade.

2.5.2 A teoria da igualdade tributária e a justiça fiscal

A justiça Fiscal está ligada a Igualdade Tributária material, pois, o princípio da igualdade é tido como parâmetro de justiça. Sobre o assunto leciona Luiz Eduardo Schoueri (2011, p.376 apud Klaus Tipke, 1991):

A igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados. (TIPKE, 1991).

A justiça do Estado Social Direito apoia-se em três fundamentos: no princípio da igualdade, no princípio do Estado Social e no princípio da liberdade.

O direito tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte.

No entanto, não é suficiente que as leis tributárias cuidem de uma repartição isonômica carga tributária. Que "todos são iguais perante a lei" significa também que as leis fiscais devem ser aplicadas isonomicamente.

Para tanto é necessário que os dispositivos procedimentais possibilitem uma aplicação isonômica, especialmente uma verificação isonômica dos fatos, e que os fiscais da Administração Fazendária sejam suficientes para assegurar essa aplicação isonômica.

Portanto, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade. O cumprimento do princípio da igualdade depende não apenas da lei material, mas, no final das contas, dos créditos tributários, que as autoridades da Administração Fazendária realmente constituem por meio do lançamento. O Tribunal Constitucional Federal Alemão decidiu, em 1991, que não basta que o cidadão declare os fatos relevantes para o lançamento. Também deve ser apurado pelas

autoridades da Administração Fazendária se as informações são corretas. A realidade alemã em matéria tributária está, infelizmente, muito distante dessa exigência do Tribunal Constitucional.

Por um lado, nem sempre a lei cria dispositivos procedimentais eficientes para a averiguação dos fatos. Por outro, o número de fiscais da Administração Fazendária não é suficiente para assegurar uma tributação isonômica mediante uma eficiente fiscalização isonômica.

O legislador, que promulga dispositivos fiscais materiais, deve, por conseguinte, sempre ter o cuidado de instituir dispositivos procedimentais que possibilitem a imposição do direito material.

O doutrinador Eduardo Sabbag (2014, p. 309) esclarece que a Igualdade Tributária mencionada deve ser material, devendo ser levada em consideração a situação fática dos contribuintes:

É óbvio que, no Estado de Direito, a igualdade jurídica não pode se restringir a uma igualdade meramente formal, vocacionada ao vago plano da abstração, sem interagir com as circunstâncias concretas da realidade social, que lhe permitem, de fato, voltar-se para a efetiva correção das desigualdades, que subjazem ao plano fenomênico do contexto social em que estamos inseridos. Daí se dizer que o legislador infraconstitucional, ao pretender realizar o princípio da isonomia tributária – e o decorrencial postulado da capacidade contributiva, [...]deverá levar em consideração as condições concretas de todos aqueles envolvidos (cidadãos e grupos econômicos), evitando que incida a mesma carga tributária sobre aqueles economicamente diferenciados, sob pena de sacrificar as camadas pobres e médias, que passam a contribuir para além do que podem, enquanto os ocupantes das classes abastadas são chamados a suportar carga tributária aquém do que devem. (SABBAG, 2014).

A ideia da generalidade do conceito de justiça fundamenta-se no Princípio da Igualdade. Por isso, o Princípio da Igualdade exige substancialmente consequência valorativa ou coerência. O legislador deve seguir até o fim os princípios materiais pelos quais ele se decidiu com coerência sistêmica ou valorativa; uma vez tendo ele tomado decisões valorativas, deve mantê-las coerentemente. Inconsequência é medir com duas medidas, é uma ruptura sistêmica e leva a tratamento desigual de grupos que se encontram em situação equivalente, se medidas de acordo com os critérios materiais que servem para a comparação.

Assim como o Princípio da Igualdade encontra-se desatendido quando situações iguais (segundo um critério) são tratadas de modo diferente, do mesmo modo pode-se considerar ferido o Princípio da Igualdade quando não se consegue

identificar um critério para o tratamento diferenciado. Neste caso, dir-se-á que houve arbítrio e, portanto, igualmente foi ferido o Princípio da Igualdade.

3 A LEGALIDADE TRIBUTÁRIA VERSUS A JUSTIÇA FISCAL

Tendo em vista a exposição dos institutos que foram anteriormente mencionados, em especial a justiça fiscal, enfrenta-se o conflito existente no direito tributário pela imposição da estrita legalidade tributária frente aos outros princípios e questiona-se a possibilidade da mitigação deste princípio e qual seria o meio adequado para fazê-lo.

O Estado Liberal Fiscal adota o positivismo e o direito tributário tem como principal princípio o da legalidade tributária, dessa forma, é defendido por alguns que, as normas tributárias, quando as partes litigam em juízo, deve apenas ser aplicada pelo juiz, sob pena de ferir-se a tripartição dos poderes, dentre outras consequências, mister se faz, portanto, analisar o que prega tal conceito e sua origem.

3.1 A TRIPARTIÇÃO DOS PODERES

John Locke (1690), durante o liberalismo, foi o primeiro autor a formular uma teoria da separação dos poderes do Estado, apesar de só tê-lo feito entre Legislativo e Executivo, não contemplando o Judiciário. De acordo com o filósofo inglês que contribuiu para a formação da separação dos poderes por meio da interpretação de instituições adotadas na Grã-Bretanha em decorrência da Revolução de 1688, reunir o Legislativo e o Executivo em um mesmo órgão “seria provocar uma tentação muito forte para a fragilidade humana, tão sujeita à ambição.”.

Inspirado na obra de Locke, Montesquieu escreveu o clássico tratado *L'Esprit des lois* (1748). Após constatar, com base na “experiência eterna”, que todo aquele que é investido no poder tende a dele abusar até que encontre limites, o escritor francês sustenta que a limitação a um poder só é possível se houver um outro poder capaz de limitá-lo.¹³ A descrição da Constituição inglesa como exemplo de limitação do Poder pelo Poder, pode ter tido a intenção oculta, em razão das cautelas exigidas pela época, de “recomendar a divisão do Poder como remédio contra o absolutismo e como garantia da liberdade”, especialmente se assegurada a independência do Judiciário.

A obra de Montesquieu teve grande difusão não apenas na Europa, mas também na América, influenciando a Constituição da Filadélfia que consagrou a fórmula da especialização dos órgãos e da recíproca limitação entre os poderes, “com o objetivo concreto de impedir a concentração e o exercício despótico do poder”. Na sua concepção, deve ser atribuído a cada órgão não apenas a faculdade de decidir ou estatuir certo domínio da atividade estatal, mas também a faculdade de impedir os abusos por parte dos demais órgãos.

Na Revolução Francesa, as fórmulas práticas de equilíbrio dos órgãos supremos do Estado se converteram em doutrina de exercício da soberania. A “declaração dos direitos do homem e do cidadão” (1789) afirmava: “toda sociedade na qual não esteja assegurada a garantia dos direitos nem determinada a separação dos poderes, não tem Constituição” (conceito liberal de Constituição).

A doutrina liberal do início do século XIX preconizava uma rigorosa separação de funções a serem atribuídas com exclusividade a cada órgão da soberania. No entanto, esta rígida separação, diversamente da fórmula elaborada por Montesquieu, mostrou-se inadequada, sendo que atualmente a ideia de limitação da soberania por meio da repartição das competências distribuídas por diversos órgãos perdeu grande parte de seu valor. O princípio já não apresenta a mesma rigidez, e a ampliação das atividades estatais impôs novas formas de inter-relação entre os Poderes, de modo a estabelecer uma colaboração recíproca.

Marcelo Novelino (2014) afirma que há uma tendência de considerar que a teoria da separação dos poderes engendrou um mito, consistente na atribuição a Montesquieu de um modelo teórico reconduzível à teoria dos três poderes rigorosamente separados, no qual cada poder recobriria uma função própria sem qualquer interferência dos outros.

Todavia, observa Canotilho (2003), “foi demonstrado por Eisenmann que esta teoria nunca existiu em Montesquieu (...). Mais do que separação, do que verdadeiramente se tratava era de combinação de poderes: os juízes eram apenas ‘a boca que pronuncia as palavras da lei’; o poder executivo e legislativo distribuíam-se por três potências: o rei, a câmara alta e a câmara baixa, ou seja, a realeza, a nobreza e o povo (burguesia). O verdadeiro problema político era o de combinar estas três potências e desta combinação poderíamos deduzir qual a classe social e política favorecida”.

Identifica-se três fatores importantes e estreitamente conexos responsáveis por tornar obsoleta a tradicional separação de poderes: “a progressiva diferenciação entre texto e norma, a crescente procedimentalização formal das decisões e o aumento de poder do judiciário”. Constituição de 1988, além de consagrar expressamente o princípio da separação dos poderes (CF, art. 2º) e protegê-lo como cláusula pétrea (CF, art. 60, § 4º, III), estabeleceu toda uma estrutura institucional de forma a garantir a independência entre eles, matizada com atribuições de controle recíproco.

A independência entre eles tem por finalidade estabelecer um sistema de “freios e contrapesos” para evitar o abuso e o arbítrio por qualquer dos Poderes. A harmonia se exterioriza no respeito às prerrogativas e faculdades atribuídas a cada um deles.

Contudo, a ideia de limitação da soberania por meio da repartição das competências distribuídas por diversos órgãos perdeu grande parte de seu valor. Hoje, o princípio não apresenta a mesma rigidez, porquanto a ampliação das atividades estatais impôs novas formas de inter-relação entre os poderes, de modo a estabelecer uma colaboração recíproca.

Nesse sentido, José Afonso da Silva (2000) ensina que a harmonia entre os poderes se verifica primeiramente pelas normas de cortesia no trato recíproco e no respeito às prerrogativas e faculdades a que mutuamente todos têm direito. De outro lado, cabe assinalar que nem a divisão de funções entre os órgãos do poder nem sua independência são absolutas. Há interferências que visam ao estabelecimento de um sistema de freios e contrapesos, à busca do equilíbrio necessário à realização do bem da coletividade e indispensável para evitar o arbítrio e o desmando de um em detrimento do outro e especialmente dos governados.

3.2 O PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

Hugo de Brito Machado (2004) enuncia que: “Como não temos leis processuais específicas para a solução dos conflitos entre o fisco e o contribuinte, o processo judicial tributário regula-se pelo Código de Processo Civil, salvo no que diz respeito à execução fiscal e à cautelar fiscal.”

De maneira que não há no Brasil um regime jurídico de processo judicial ajustado às necessidades peculiares da lide de direito fiscal. Desta feita, há uma

insuficiência dos instrumentos de processo civil para tratar especificamente das lides de direito fiscal.

Portanto, adota-se para análise do processo judicial as normas e conceitos do processo civil.

O processualista Ovídio A. Baptista da Silva (2002, p.111) conceitua processo da seguinte forma:

Processo (*processus*, do verbo *procedere*) significa avançar, caminhar em direção a um fim. Todo processo, portanto, envolve a ideia de temporalidade, de um desenvolver-se temporalmente, a partir de um ponto inicial até atingir o fim desejado. Nem só no direito ou nas ciências sociais existem processos. Também na química as transformações da matéria se dão através de um processo; e na biologia costuma-se falar em processo digestivo, processo de crescimento dos seres vivos etc. No direito, o emprego da palavra processo está ligado a ideia de processo judicial, correspondente a atividade que se desenvolve perante os tribunais para obtenção da tutela jurídica estatal, tendente ao reconhecimento e realização da ordem jurídica e dos direitos, sejam individuais ou coletivos, que ela estabelece e protege. A necessidade do processo judicial representa um custo para todos os titulares de direitos ou de outros interesses legalmente protegidos pela ordem jurídica estatal, à medida que, estabelecido o monopólio da jurisdição, como uma decorrência natural da formação do Estado, afasta-se definitivamente a possibilidade das reações imediatas tomadas pelos titulares para a pronta observância e realização do próprio direito. (SILVA, 2002).

O processo tributário caracteriza-se como o meio de concretismo do direito material tributário, parte pelo processo administrativo tributário, parte pelo processo judicial tributário. O processo judicial tributário, por seu turno, caracteriza-se como o meio de concretismo do direito material tributário, por intermédio do Poder Judiciário.

O processo judicial tributário, com efeito, consiste no instrumento de realização concreta das abstrações do direito material tributário, por intermédio do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais Federais, juízes federais, Tribunais de Justiça e juízes estaduais.

Na realização concreta das abstrações do direito material tributário, por intermédio do judiciário deve-se observar as garantias processuais fundamentais da inafastabilidade do Poder Judiciário.

Diante do novo contexto de formação da lei e das novas fontes de produção do direito, não há mais como pensar em norma geral, abstrata, coerente e fruto da vontade homogênea do parlamento.

Recorde-se que o princípio da legalidade, no Estado legislativo, implicou na redução do direito à lei, cuja legitimidade dependia apenas da autoridade que a emanava.

O simples fato de que a norma tributária obedeça às formalidades exigidas não significa que seu conteúdo seja justo quando se trata do fato concreto, a exemplo da criação e cobrança de tributos manifestamente inconstitucionais.

Somente com uma ausência muito grande de percepção crítica se poderia chegar à conclusão de que a lei não precisa ser controlada, por ser uma espécie de fruto dos bons, que se colocam acima do bem e do mal, ou melhor, do executivo e do judiciário. Ora, a própria história se encarregou de mostrar as arbitrariedades, brutalidades e discriminações procedidas por leis formalmente perfeitas.

Portanto, jamais se poderia concluir que o texto da lei é perfeito, e assim deve ser simplesmente proclamado pelo juiz, apenas por ser o resultado de um procedimento legislativo regular. De modo que se tornou necessário resgatar a substância da lei e, mais do que isso, encontrar os instrumentos capazes de permitir a sua limitação e conformação aos princípios de justiça.

Tal substância e esses princípios tinham que ser colocados em uma posição superior e, assim, foram infiltrados nas Constituições. Essas Constituições, para poderem controlar a lei, deixaram de ter resquícios de flexibilidade – tornando-se “rígidas”, no sentido de escritas e não passíveis de modificação pela legislação ordinária - e passaram a ser vistas como dotadas de plena eficácia normativa. A lei, dessa forma, perde o seu posto de supremacia, e agora se subordina à Constituição.

Ao se dizer que a lei encontra limite e contorno nos princípios constitucionais, admite-se que ela deixa de ter apenas uma legitimação formal, ficando amarrada substancialmente aos direitos positivados na Constituição. A lei não vale mais por si, porém depende da sua adequação aos direitos fundamentais. Se antes era possível dizer que os direitos fundamentais eram circunscritos a lei, torna-se exato afirmar que as leis devem estar em conformidade com os direitos fundamentais.

Por isso não há mais qualquer legitimidade na velha ideia de jurisdição voltada à atuação da lei, esquecendo-se que o Judiciário deve compreendê-la e interpretá-la a partir dos princípios constitucionais de justiça e dos direitos fundamentais.

A transformação do princípio da legalidade levou Ferrajoli a aludir a uma segunda revolução, contraposta exatamente àquela que foi criada com a aparição

do antigo princípio da legalidade - que já havia provocado, com a afirmação da onipotência do legislador, uma alteração de paradigma em relação ao direito anterior ao do Estado legislativo. Essa segunda revolução também implicou em uma nova quebra de paradigma, substituindo o velho princípio da legalidade formal pelo princípio da estrita legalidade ou da legalidade substancial.

Diante disso, alguém poderia pensar que o princípio da legalidade simplesmente sofreu um desenvolvimento, já que a subordinação à lei passou a significar subordinação à Constituição, ou melhor, que a subordinação do Estado à lei foi levada a uma última consequência, consistente na subordinação da própria legislação à Constituição, que nada mais seria do que a “lei maior”.

Contudo, essa leitura constitui um reducionismo do significado da subordinação da lei à Constituição, ou uma incompreensão das tensões que conduziram à transformação da própria noção de direito. Na verdade, a subordinação da lei à Constituição não pode ser compreendida como uma mera “continuação” dos princípios do Estado legislativo, pois significa uma “transformação” que afeta as próprias concepções de direito e de jurisdição.

3.3 A TRANSIÇÃO PARA O ESTADO SOCIAL

O princípio do Estado Social dá à justiça um acento social, ele cuida para que a justiça não se esgote na igualdade perante a lei, mas também vise mais à igualdade material, a fim de que a distribuição renda e patrimônio não seja tão ruim, a ponto de ameaçar a paz social.

A tríade dos valores fundamentais consiste na liberdade, na igualdade e na solidariedade. Esses valores têm de ser levados a uma proporção equilibrada entre si. Enquanto a Constituição Norte-Americana concede ao valor da liberdade o grau mais elevado, muitas Constituições continental-europeias consideram a liberdade, a igualdade e a solidariedade igualmente importantes. A raiz comum dessas Constituições é a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, com os direitos fundamentais de liberdade, igualdade e fraternidade.

O art 3º, I, da Constituição Brasileira (1988), designa expressamente a construção de “uma sociedade livre, justa e solidária” como objetivo fundamental do Estado. Entretanto, a experiência ensina que precisamente quando se trata da concepção do Estado Social as palavras da Constituição podem distanciar-se muito

da realidade constitucional. Os males sociais fazem as palavras da Constituição empalidecerem como retórica patética, atrás da qual as promessas e compromissos da Constituição ficam muito para trás. Cabe aos brasileiros julgar até que ponto isso também vale para o Brasil.

O princípio da liberdade e o princípio do Estado Social são máximas indeterminadas de valoração, que precisam ser concretizadas pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário. Nisso sobretudo o Executivo tem uma discricionariedade valorativa. Contudo, há limites. Por um lado, o livre desenvolvimento do cidadão, sua criatividade e iniciativa não podem ser paralisados pela equalização, pela tentativa de proporcionar a todos a mesma renda e patrimônio. Por outro lado, o Estado Social deve ajudar aqueles que querem ajudar a si próprios, mas que, por motivos pelos quais não podem ser responsabilizados, não o conseguem. Neste caso um auxílio à autoajuda é obrigatório.

Indivíduos antissociais, que tentam viver, sem trabalho e esforço, às custas do cidadão contribuinte, devem receber nada mais que o que aquilo estritamente necessário para viver.

O Estado Social não pode explorar seus cidadãos contribuintes em favor de cidadãos socialmente indignos.

O princípio da capacidade contributiva corresponde ao princípio do Estado Social não na medida em que todos devam pagar igualmente o mesmo, mas na medida em que a carga tributária do indivíduo seja mensurada segundo sua renda: quanto mais alta a renda, mais alto o imposto.

CONCLUSÃO

Por meio da pesquisa analítica, podem ser extraídas as seguintes premissas acerca dos institutos analisados:

1. A lei passa por aquilo que alguns doutrinadores denominam “ crise de legitimidade da lei” em que a lei, mesmo que seja formalmente perfeita, não é capaz de representar, em seu conteúdo, a vontade geral, especialmente tratando-se de uma sociedade complexa como a contemporânea.

2. tornou-se necessário resgatar a substância da lei e encontrar os instrumentos capazes de permitir a sua limitação e conformação aos princípios de justiça, como o da Igualdade e da Liberdade, que consistem, em vetores que regem a atuação impositiva do Estado, e, no Direito Tributário tem- se, como princípios de justiça os princípios da capacidade contributiva e da Igualdade tributária, pois é justo que quem tem maior capacidade contributiva contribua mais, e quem tem menos capacidade contributiva contribua menos, bem como, que exista tratamento igualitário entre os contribuintes.

3. O princípio da legalidade genérico, com o tempo, adquiriu uma nova configuração, compreendendo-se que, se antes esse princípio era visto em uma dimensão formal, agora ele tem conteúdo substancial, pois requer a conformação da lei com a Constituição e, especialmente, com os direitos fundamentais, contudo ,o princípio da legalidade tributária é mais severo e possui uma carga significativa mais complexa e concreta e que, por ser um princípio basilar do direito, dele outros podem ser extraídos, como o princípio da tipicidade cerrada que enuncia que lei

deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se determinado contribuinte irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação.

Os critérios que definirão se o indivíduo deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público. A própria lei tributária deve definir todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

4. No âmbito tributário a lei não é capaz de contemplar toda a realidade e as situações fáticas, bem como, em algumas situações atenta contra a capacidade contributiva e contra a igualdade tributária, necessitando uma interpretação que leve tais princípios consideração para que seja realizada a justiça fiscal.

5. A legislação tributária falha em diferenciar a Capacidade Contributiva da Capacidade Econômica pois, a norma tributária, ao definir elementos aferidores da economia individual que formam a fonte do tributo, não leva em consideração as condições pessoais do contribuinte, se ele pode, ou não, suportar a carga tributária, atendo-se somente a analisar o seu patrimônio, seus sinais de riqueza, portanto, sua capacidade econômica. A capacidade contributiva, na realidade, compreende aquela parcela da riqueza de que o contribuinte pode dispor para voltar-se à coletividade. Pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo disponível. Não tendo o contribuinte o mínimo para sua sobrevivência, não pode ele ser constrangido a contribuir para as despesas públicas.

Deste modo, tal diferenciação poderá ser feita apenas pelo exercício interpretativo, caso a caso.

6. O princípio da legalidade tributária está ligado ao positivismo e ao Estado Liberal Fiscal, que se mostrou, através da história, como causador de desigualdades, em razão de sua ideologia que privilegiava a burguesia e defendia uma igualdade meramente formal, que apenas estava presente na lei e não era efetivada.

7. O Judiciário, de acordo com a doutrina moderna, deve compreender a lei e interpretá-la a partir dos princípios constitucionais de justiça e dos direitos fundamentais. Da mesma forma, a atividade dos tribunais superiores tem

demonstrado esse fenômeno, conhecido como “ativismo judicial” em que a jurisdição sobrepõe as obscuridades/paradoxos da lei.

8. O exercício da jurisdição, como concretizadora de direitos fundamentais não contradiz a tripartição dos poderes, pois tal princípio já não é visto com a rigidez da época positivista, e defende-se que o Legislativo, Executivo e o Judiciário atuem com uma colaboração recíproca, e o próprio ordenamento jurídico prevê que o juiz atenderá aos fins sociais a que a lei se dirige e às exigências do bem comum.

9. O Estado Social é um modelo que prega a igualdade material, que é a igualdade de fato e não apenas na lei, definida pela máxima: tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na exata medida de suas desigualdades” prega também o bem-estar coletivo, e presume que cada indivíduo possa ter o mínimo existencial garantido, sendo a justiça fiscal um requisito necessário para alcançar estes objetivos.

10. A justiça fiscal é um ideal que pressupõe que a igualdade tributária seja material, não apenas formal, o que a pura aplicação da lei não permite, necessitando de um meio para sua realização, que mitigue a legalidade tributária.

11. A jurisdição é o meio pelo qual o juiz aplica a lei ao caso concreto, concretizando o direito abstrato, analisando as particularidades de cada caso, criando na sentença, um direito subjetivo antes inexistente, dotando o juízo de autonomia, para, sobrepor às obscuridades da lei, visando decisões que contemplem os ideais de justiça pretendidos, bem como, decidir, quando diante do choque de princípios, por aquele que atende concretamente aos ideais de justiça, sobre tudo, ao ideal de justiça fiscal, consolidando assim as limitações ao poder de tributar do Estado.

Dessa forma, somente no processo judicial tributário será possível analisar a realidade fática não contemplada pela norma tributária, como, por exemplo, a aferição da capacidade contributiva do contribuinte litigante, mitigando a rigidez da estrita legalidade tributária em prol da capacidade contributiva e isonomia fiscal primando pela igualdade material e não formal.

12. Por fim, tendo em vista as premissas apresentadas, pode-se concluir que a jurisdição é meio idôneo para mitigar a legalidade tributária e realizar a justiça fiscal nos termos do art. 3º da CF/88. Afinal, o poder jurisdicional não mais atua de forma mecanicista, pelo contrário, responde aos ideais de um Estado Social

Democrático de Direito transformando-se em um verdadeiro instrumento de inclusão social e concretizador dos preceitos da justiça fiscal.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano **Direito tributário brasileiro** 18. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil** – Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. **Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. – 8ª Ed., São Paulo: Malheiros, 2007.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **Lições de direito processual civil: volume 1** – 24. ed., São Paulo: Atlas, 2013.

CARNEIRO, Athos Gusmão. **Jurisdição e Competência: exposição didático: área do direito processual civil** – 17ª ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário** – 5ª Ed., São Paulo: Malheiros, 1993.

CINTRA, Antonio Carlos de Araújo. DINAMACO, Candido Rangel. GRINOVER, Ada Pellegrini. **Teoria Geral do Processo** – 26ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil** – 16ª ed., Salvador: Juspodivm, 2014.

GONÇALVES, Marcus Vinícius Rios. **Novo Curso de Direito Processual Civil, Volume I: Teoria Geral e Processo de Conhecimento** – 7. ed. - São Paulo: Saraiva, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** – 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo** – 3ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008 (Curso de Processo Civil – volume 1).

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário** - São Paulo: Saraiva, 2015.

NOVELINO, Marcelo. **Manual de direito constitucional** – 9ª ed., São Paulo: Método, 2014.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo** – 4. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 6. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário** - 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo** – 19ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

SILVA, Ovídio A. Baptista da. **Curso de Processo Civil – volume 1.** – 6ª Ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público** – 4º ed. 10º tiragem, São Paulo: Malheiros, 2009.

OBRAS CONSULTADAS

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. – 3ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

LAMY, Marcelo. **Metodologia da Pesquisa Jurídica**. Elsevier, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano./ FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2ª ed., Novo Hamburgo: Feevale, 2013.